

ANALISIS KONTEN DAN PERMASALAHAN IMPLEMENTASI *THREE-TIERED APPROACH TRANSFER PRICING DOCUMENTATION*
BERDASARKAN PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR
213/03.PMK/2016

Disusun oleh:
Aldy Pradana
NIM. 145020301111014

SKRIPSI

Diajukan sebagai Salah Satu Syarat untuk Meraih Derajat Sarjana Ekonomi



JURUSAN AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS BRAWIJAYA
MALANG

2018

LEMBAR PERSETUJUAN

Skripsi dengan judul:

ANALISIS KONTEN DAN PERMASALAHAN IMPLEMENTASI *THREE-*

TIERED APPROACH TRANSFER PRICING

***DOCUMENTATION* BERDASARKAN PERATURAN**

MENTERI KEUANGAN NOMOR 213/03.PMK/2016

Yang disusun oleh:

Nama : Aldy Pradana
NIM : 145020301111014
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Jurusan : Akuntansi
Bidang Kajian : Perpajakan

Telah disetujui untuk digunakan dalam uji komprehensif.

Malang, 21 Agustus 2018

Dosen Pembimbing



Yeny W. Prihatiningtias, DBA., Ak.

NIP. 19800116 200502 2 001

LEMBAR PENGESAHAN

Skripsi dengan judul:

**ANALISIS KONTEN DAN PERMASALAHAN IMPLEMENTASI *THREE-TIERED APPROACH TRANSFER PRICING DOCUMENTATION*
BERDASARKAN PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR
213/03.PMK/2016**

Yang disusun oleh:

Nama : ALDY PRADANA

NIM : 145020301111014

Fakultas : Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Jurusan : Akuntansi

Telah dipertahankan di depan dewan penguji pada tanggal 21 Agustus 2018 dan telah dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima.

SUSUNAN DEWAN PENGUJI

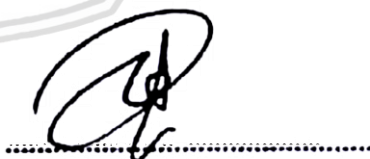
1. Yeney W. Prihatiningtias, DBA., Ak., CA.
NIP. 19800116 200502 2 001
(Dosen Pembimbing)



2. Dr. Dra. Erwin Saraswati, M.Acc.
19600124 198601 2 001
(Dosen Penguji 1)



3. Ayu Fury Puspita, M.S.A., Ak.
NIP. 2013128812142001
(Dosen Penguji 2)



Malang, 17 September 2018
Ketua Program Studi S1 Akuntansi



Dr. Dra. Endang Mardiaty, M.Si., Ak.
NIP. 19590902 198601 2 001

LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Aldy Pradana
NIM : 145020301111014
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Jurusan : Akuntansi

Dengan ini menyatakan bahwa skripsi yang saya susun dengan judul:

**ANALISIS KONTEN DAN PERMASALAHAN IMPLEMENTASI *THREE-TIERED APPROACH* TRANSFER PRICING DOCUMENTATION
BERDASARKAN PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR
213/03.PMK/2016**

adalah benar-benar hasil karya sendiri dan bukan merupakan plagiat dari Skripsi orang lain. Apabila kemudian hari pernyataan Saya tidak benar, maka saya bersedia menerima sanksi akademis yang berlaku (dicabut predikat kelulusan dan gelar kesarjanaannya).

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, untuk dapat dipergunakan bilamana diperlukan.

Malang, 6 Juli 2018
Pembuat Pernyataan,



Aldy Pradana
NIM.145020301111014

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Aldy Pradana
Jenis Kelamin : Laki-laki
Tempat/Tanggal Lahir : Malang, 9 November 1996
Status : Belum Menikah
Alamat Rumah : Jalan Simpang Kepuh 41, Kota Malang 65148
Alamat E-mail : aldypradana05@gmail.com

Pendidikan Formal:

Sekolah Dasar (2002-2008) : SDN Bandungrejosari 3 Kota Malang
SMP (2008-2011) : SMP Negeri 6 Kota Malang
SMA (2011-2014) : SMA Negeri 1 Kota Malang

Pendidikan Non Formal:

- Sommerjugendkurs Deutschland 2013 nach Bielefeld bei Goethe Institut Deutschland

Pengalaman Organisasi

- Lingkar Studi Mahasiswa Ekonomi dan Bisnis (2014-2017)
- Rumah KIR Malang Raya (2015-2018)
- Tutor Kelompok Ilmiah Remaja SMP Negeri 6 Kota Malang (2015-2018)
- Tutor Kelompok Ilmiah Remaja SMP Plus Al-Kautsar Malang (2015-2018)
- Tenaga Pembantu Kelompok Ilmiah Remaja SMP Negeri 5 Kota Malang (2015-2018)
- Tenaga Pembantu Kelompok Ilmiah Remaja Madrasah Tsanawiyah Negeri Kota Batu (2015-2018)
- Asisten Tutor Madrasah Riset Madrina Madrasah Tsanawiyah Negeri Kota Batu (2015-2018)
- ICATAS FEB UB (2015-2017)
- Inspiring Youth Educators (2015)

HALAMAN PERSEMBAHAN

Kepada yang telah hadir dan memberikan warna di kehidupan saya...

Terlalu panjang, memang benar.

Atra telah mengalami perjalanan hidup yang lelah. Sampai di sini ia tulis lembaran proses dimana ia dipaksa untuk menghendaki renjana. Iya, renjana yang bukan pada inginnya. Sebagaimana rengkuh menemukan badan, hangat sudah api yang ia nyalakan dalam temaram empat tahun itu. Menulis perjuangan tersebut nyaris seumur kandungan. Dan ia melalang buana. Seperti Budha berpindah-pindah mencari kewaskitaan. Menghimpun asa meskipun banyak paku-paku di jalanan setapak. Lalu pada pengembaraan itu ia menemukan juga makna. Bertemu dengan yang mati namun berjalan di bawah sinar matahari. Berikut pula bersenandika dengan yang hidup namun telah terkubur dalam pusara. Atra tetap bernafas. Tapi tak akan pernah lega. Sebagaimana mestinya manusia-manusia naif di muka bumi. Kepada langit ia mengucapkan terima kasih. Kepada jalanan ia memberikan keringatnya. Kepada kerbau yang menanduknya ia pun bersyukur. Kepada perasaan yang menggelayutinya ia tersipu.

Ia memandang dirinya pada sebuah kolam yang jernih. Di tengah-tengahnya terdapat sebuah pulau. Di sekelilingnya hening. Matahari masih sepenggalah naiknya. Ia duduk bersila. Diletakkan barang pengembaraannya di sebelah kananya. *Om....* Sambil menyatukan kedua telapak tangannya menjadi satu. Dia angkat tinggi melebihi ubun-ubunnya. Matanya terpejam. Hirup nafasnya disenadakan dengan angin yang menyapa gelombang-gelombang air yang malu. Suasana sejuk menghangat. Burung berkicau terdengar cukup jauh. Di sisinya, Gulungan-gulungan, perbekalan, dan alam semesta menyaksikan keinginannya kepada langit, tempat dimana ia memuji dengan tinggi.

Sesuatu kemudian berjalan dengan pelan. Dari kuku jemari kakinya, pergelangan, betis, perut, dada. Kemudian ia membuka kelopak matanya dengan pelan. Ia telah menyaksikan tubuh, luka, dan perih busuk kakinya sendiri. Persis di depan matanya. Badannya tidak bergeming, tidak pula roboh. Perasaanya tidak lagi seperti disiksa. Kali ini lebih tenang. Ia tahu bahwa ia akan kembali ke tempat yang tinggi itu. Sambil mengenang memori yang perlahan kabur dan meredup. Ia meninggi. Lebih tinggi dari matahari, menuju kepastian dimana ia kehendaki. Sambil melihat badannya yang masih tertinggal di Bumi.

Atra telah menemukan titik terakhirnya, pada langit-langit senja.

~Chola, pertengahan purnama ke seribu tiga ratus lima puluh.

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT, karena hanya dengan ridho-Nya penulis dapat menyelesaikan penelitian dan skripsi yang berjudul **STRATEGI *THREE-TIERED APPROACH* DAN PEMAHAMAN DOKUMENTASI *TRANSFER PRICING* BERDASARKAN PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR 213/03.PMK/2016**. Skripsi ini digunakan untuk memenuhi salah satu syarat kelulusan dalam meraih derajat Sarjana Ekonomi program Strata Satu (S-1) Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.

Selama penelitian dan penyusunan laporan penelitian dalam skripsi ini, penulis tidak luput dari kendala. Kendala tersebut dapat diatasi penulis berkat adanya bantuan, bimbingan, dan dukungan dari berbagai pihak, oleh karena itu penulis ingin menyampaikan rasa terima kasih sebesar-besarnya kepada:

1. Ayahanda dan Ibunda tercinta yang telah memberikan cinta dan kasih sayang, dukungan moral dan material, serta penghargaan dalam hidup yang tidak akan pernah bisa saya balas.
2. Ibu Yeney W. Prihatiningtias, DBA., Ph.D., Ak.,CA. selaku dosen pembimbing sekaligus sebagai Sekretaris Jurusan Akuntansi yang telah meluangkan waktu, tenaga dan pikiran untuk membimbing saran dalam penyelesaian skripsi ini.
3. Bapak Dr. Roekhudin, Ak., CSRS., CA. selaku Ketua Jurusan Akuntansi Universitas Brawijaya.
4. Dr. Dra. Erwin Saraswati , M.Acc. selaku dosen penguji 1
5. Ayu Fury Puspita, M.S.A., Ak. selaku dosen penguji 2

6. Mereka yang menemani saya berkisah tentang kehidupan, ditemani segelas kopi ijo, selusin batang rokok, dan ribuan kilometer petualangan: Arief Nur Adha Wisnuwardhana, Kakung Achmad Sudari, M. Hilmy Al-Ibrahim, Irham Kamil, Brian Rahadian, Rifki Maulana Zain, Dendi Taufik K.
7. Mereka yang mana saya ingin terus bersahabat dengannya selamanya: Novi Herly Astuti, Elisha Lousiana Simanjuntak, Nira Mutiara Sihombing, Dwi Wuri Nugrahani, Fani Anggraini, Erza Prasetyawardhana, Fanda A. Dwi Ghafur, Praditya Putra Perdana, serta Luluk Kusuma Dewi.
8. Sahabat semasa kecil: Handri Aldiansyah, Achmad Wais Alqornie, Fiqih Ulul Albab, Dhanang Suryo Kusumo, Eki Mohammad Rizki, Achmad Aziz, dan seluruh gengku SD dan SMP yang menemani masa lalu saya yang penuh makna.
9. Mereka yang menjulukiku “Bapak” : Farahiyah, Ridho, Agung, Anwar, Anreka, Irham, Citra, Diana.

Penulis menyadari bahwa karya yang dihasilkan ini masih memiliki banyak kelemahan, yang mungkin berasal dari kelemahan diri penulis. Menyadari atas kelemahan ini, penulis berharap adanya masukan untuk penyempurnaan skripsi ini.

Akhirnya dengan segala kerendahan hati penulis mempersembahkan tulisan ini kepada almamater Universitas Brawijaya, semoga hasil karya ini dapat bermanfaat bagi seluruh pihak.

Malang, 21 Agustus 2018

Penulis

DAFTAR ISI

JUDUL	ii
LEMBAR PERSETUJUAN	iii
LEMBAR PENGESAHAN	iv
LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS	v
DAFTAR RIWAYAT HIDUP	vi
HALAMAN PERSEMBAHAN	vii
KATA PENGANTAR.....	viii
DAFTAR ISI.....	ix
ABSTRAK	xii
ABSTRACT	xiii
BAB I - PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Rumusan Masalah	9
1.3. Tujuan Penelitian	9
1.4. Manfaat Penelitian	10
1.4.1. Manfaat Teoritis	10
1.4.2. Manfaat Praktis	10
BAB II - TINJAUAN PUSTAKA	11
2.1. Bagan Alur Pikir Dokumentasi <i>Transfer Pricing</i> dalam Penelitian Ini	12
2.2. Definisi <i>Transfer Pricing</i>	12
2.2.1. Sudut Pandang Akuntansi Manajerial	12
2.2.2. Sudut Pandang Perpajakan	13
2.3. Hubungan Istimewa	17
2.3.1. Definisi Hubungan Istimewa	17
2.3.2. Pengungkapan Transaksi Hubungan Istimewa.....	22
2.4. Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha	24
2.5. Metode Penentuan Harga Transfer atau <i>Transfer Pricing Method</i>	27
2.5.1. Identifikasi Pemilihan Metode <i>Transfer Pricing</i> yang Paling Sesuai	27
2.5.2. Gambaran Ringkas Lima Metode Penentuan Harga Transfer.....	29

2.6. Analisa Kesebandingan.....	32
2.7. Menentukan Pembanding yang Potensial dan Melakukan Penyesuaian Kesebandingan.....	35
2.8. Dokumentasi <i>Transfer Pricing</i>	37
2.9. Penelitian Terdahulu	38
BAB III – METODOLOGI PENELITIAN	42
3.1. Jenis Penelitian.....	42
3.2. Sumber Data.....	44
3.3. Teknik Pengumpulan Data.....	45
BAB IV – PERKEMBANGAN DOKUMENTASI <i>TRANSFER PRICING</i> DI MANCANEGARA HINNGGA INDONESIA	48
4.1. Proyek Anti BEPS dan Hubunngannya dengan <i>Transfer Pricing Documentation</i>	48
4.2. Transparansi Informasi pada <i>Transfer Pricing Documentation</i> melalui Strategi <i>Three-tiered Approach</i>	57
4.3. <i>Transfer Pricing Guidelines 2017 – Chapter V Documentation: Sebuah Pengantar</i>	61
4.4. <i>Transfer Pricing Guidelines 2017 – Chapter V Documentation: Tujuan Pendokumentasian Transfer Pricing</i>	63
4.5. <i>Transfer Pricing Guidelines 2017 – Chapter V Documentation: Isu-isu Kepatuhan</i>	67
4.6. Dinamika Peraturan Dokumentasi <i>Transfer Pricing</i> di Indonesia.....	75
4.7. Membedah Peraturan Menteri Keuangan PMK-213/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Tata Cara Pengelolaannya	82
4.7.1. Jenis-jenis Dokumentasi <i>Transfer Pricing</i> dan Isinya.....	83
4.7.2. Pihak yang Membuat Dokumen <i>Transfer Pricing</i>	91
4.7.3. Sumber Data dan Waktu Pembuatan Dokumen <i>Transfer Pricing</i>	93
4.7.4. Administrasi Dokumentasi <i>Transfer Pricing</i>	91
BAB V – PRAKTIKI BICARA PMK-213/2016; <i>THREE-TIERED APPROACH TRANSFER PRICING DOCUMENTATION</i>, TUJUAN, DAN ISU KEPATUHANNYA	97
5.1. Pengantar.....	97

5.2. Melihat Perkembangan Dokumentasi Sebelum dan Sesudah PMK-213/2016 serta Hubungan Antardokumen.....	99
5.2.1. <i>Local File: Prototype</i> Pemenuhan Tujuan Utama Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.....	99
5.2.2. Analisis <i>Supply Chain Management</i> sebagai Jantung <i>Master File</i>	102
5.2.3. Memahami Keterbaruan <i>Country-by-Country Report</i>	112
5.3. Three-tiered Approach dan Keterkaitan di antara Master File, Local File, dan Country-by-Country Report.....	117
5.4. Sembilan Isu Kepatuhan Pajak dan Tiga Tujuan Pendokumentasian dan Seputar Biaya Kepatuhan Pembuatan <i>Transfer Pricing Documentation</i>	123
5.4.1. Tiga Tujuan Dokumentasi	123
5.4.2. Sembilan Isu Kepatuhan dan Memahami Biaya Pembuatan Dokumentasi	129
BAB VI – PENUTUP	142
6.1. Kesimpulan	142
6.2. Implikasi Penelitian.....	144
6.2.1. Implikasi Teoritis.....	144
6.2.2. Implikasi Praktis	146
6.2.3. Kebijakan yang Dapat Diambil	148
6.3. Keterbatasan Penelitian.....	149
6.4. Saran untuk Penelitian Berikutnya.....	150
DAFTAR PUSTAKA	152
LAMPIRAN 1 – TRANSKRIP WAWANCARA	160
LAMPIRAN 2 – TRANSKRIP WAWANCARA	164
LAMPIRAN 3 – PMK-213/2016.....	160

ABSTRAK

ANALISIS KONTEN DAN PERMASALAHAN IMPLEMENTASI *THREE-TIERED APPROACH TRANSFER PRICING DOCUMENTATION* BERDASARKAN PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR 213/03.PMK/2016

Oleh:
Aldy Pradana

Dosen Pembimbing: Yeney W. Prihatiningtias, DBA., Ak., CA.

Aturan mengenai proses dan format dokumentasi *transfer pricing* terus diperbarui dan dikembangkan untuk menangkal praktik *transfer pricing abuse* yang merugikan suatu negara. *Transfer pricing document (TP-Doc)* menjabarkan skema transaksi tertentu berikut hubungan istimewa antara wajib pajak yang rentan melakukan *transfer pricing abuse* berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Di Indonesia, pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak baru saja menerbitkan suatu peraturan yang mengatur format dokumen *transfer pricing* tersebut pada PMK-213/PJ.03/2016 (selanjutnya disebut PMK-213/2016). Tujuan penelitian ini adalah mengetahui pendapat para pihak yang menggunakan peraturan, yakni para praktisi mengenai format TP-Doc terbaru tersebut berikut hal-hal penting di dalamnya. Penelitian menggunakan metode kualitatif deskriptif. Data diperoleh dari wawancara kepada para praktisi dan didukung dengan data sekunder yang diperoleh dari dokumen-dokumen tertentu. Selanjutnya, data disusun dan dikelompokkan pada pola-pola tertentu. Penelitian menyimpulkan beberapa hal penting. Format dokumentasi yang terbaru menggunakan pendekatan *Three-tiered Approach* yakni suatu pendekatan yang mengintegrasikan *Master File*, *Local File*, dan *Country-by-Country Report*. Selain itu, format TP-Doc berdasarkan PMK-213/2016 memberikan sejumlah manfaat dan kendala. Kedua hal ini dijelaskan pada isu-isu kepatuhan (*compliance issues*) yang mengiringi tujuan ideal dokumentasi TP-Doc itu sendiri.

Kata Kunci: Dokumentasi *Transfer Pricing*, PMK-213/2016, *Three-tiered Approach*, Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, Praktisi

ABSTRACT

**THE THREE-TIERED APPROACH STRATEGY AND THE TRANSFER
PRICING DOCUMENTATION BASED ON *PERATURAN MENTERI
KEUANGAN* NUMBER 213/03.PMK/2016**

By:
Aldy Pradana

Supervision: Yeney W. Prihatiningtias, DBA., Ak., CA.

The topics related to transfer pricing grow up dynamically towards international taxation regime. The world keeps making progress to minimise the effect of transfer pricing abuse by re-examining dan re-constructing any transfer pricing rules. Such activities conduct a need to reveal transparency between affiliated businesses groups and any transactions occurred among them. Any taxpayers on demand should disclose the information on a mandatory basis of a document namely transfer pricing document or TP-Doc. The document is assessible to detect any indication of transfer pricing abuse based on a well-known arm's length principle. Indonesian Tax Office has issued a formal ministry-level regulation 213/PMK-03/2016 (hereafter: PMK-213/2016) that standardised the content of transfer pricing document. This research aims to discuss about how the regulation could effect the transfer pricing documentation based on professional's point of view. Any important topic and issue performed by practitioner will be discussed. This qualitative descriptive research data has been collected from a miscellaneous aspect. The primary data is collected form a interview and the result is analysed and constructed in order. The result of this research showed that the TP-Doc standard of PMK-213/2016 and its three-tiered approach strategy has arisen some benefit and cost through the documentation process. The cost and benefit of the standardised format will be discussed in several compliance issues that build the purpose of the documentation itself.

Key Words: Transfer Pricing Documentation, PMK-213/2016, *Three-tiered Approach*, Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, Praktisi

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Sejak satu setengah tahun terakhir ini, banyak wajib pajak dan praktisi yang mengeluhkan proses pendokumentasian *transfer pricing* yang semakin sulit. Hal ini disebabkan karena adanya penerapan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/03.PMK/2016 (selanjutnya disebut PMK-213/2016) yang mewajibkan pelaporan tiga jenis dokumen *transfer pricing* dengan konten informasi yang lebih detail dan lebih rumit (Rakhmindyarto, 2014). Akibatnya, pembuatan dokumen ini menimbulkan kenaikan biaya atas penerapannya. Sebagai contoh, pada tahun kalender 2017 saja wajib pajak dan konsultan yang terdampak aturan ini diwajibkan menyampaikan dokumen *transfer pricing* untuk tahun fiskal 2016 berdasarkan PMK-213/2016 pada 30 April 2017 sementara pemberlakuan aturan tersebut dimulai pada 31 Desember 2016 (Setiawan, 2017).

Transfer pricing documentation atau dokumentasi penetapan harga transfer secara ideal merupakan suatu alat yang mewajibkan pembuatnya untuk menerapkan suatu prinsip yang dinamakan *arm's length principle* atau lazim disebut sebagai penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (Meiliana, 2016). Dokumen ini meminta wajib pajak badan multinasional dengan sejumlah syarat tertentu untuk mengungkapkan kewajaran dan kelaziman nilai harga atau transaksi antara mereka dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa berikut dengan pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Dokumentasi *transfer pricing* mempersyaratkan pengungkapan atas beragam aspek mulai dari profil bisnis, penentuan strategi usaha

grup perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, hingga metode penentuan harga transfer.

Lantas apa yang dimaksud dengan *transfer pricing*? Kurniawan (2015) menyebutkan bahwa *transfer pricing* secara umum adalah kebijakan suatu perusahaan dalam menentukan harga suatu transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Walaupun istilah *transfer pricing* tersebut merupakan istilah yang netral, tetapi dalam praktiknya istilah *transfer pricing* seringkali diartikan sebagai upaya untuk memperkecil dasar pengenaan pajak dengan cara menggeser harga atau laba antar perusahaan dalam satu grup usaha (contohnya *Multinational Enterprises*/MNEs). *Transfer pricing* yang negatif ini sering disebut sebagai *transfer pricing abuse*.

Oleh otoritas pajak, *transfer pricing* dianggap sebagai upaya penghindaran pajak (*tax avoidance*) apabila penentuan harga dalam transaksi antarpihak yang dipengaruhi hubungan istimewa dilakukan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan (*mispricing*). *Transfer pricing* merupakan salah satu bentuk aksi *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang cukup umum digunakan untuk melakukan penghindaran pajak secara global. Hal ini disebabkan karena sebagian besar transaksi perdagangan internasional saat ini melibatkan perusahaan multinasional dalam satu grup (*intra-group transactions*).

Sementara itu, Setyawan (2014) dan OECD (2013) menyampaikan bahwa adanya mekanisme *transfer pricing abuse* sebenarnya bisa ditanggulangi dengan menaati suatu prinsip yang dinamakan *arm's length principle* atau prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Secara sederhana, prinsip ini menyatakan bahwa harga atau laba atas suatu transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang memiliki

hubungan afiliasi atau hubungan istimewa harus memiliki rentangan yang wajar (*arm's length range*) dengan harga atau laba atas suatu transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang tidak memiliki hubungan afiliasi atau hubungan istimewa. Prinsip ini secara ideal mengharuskan bahwa nilai transaksi tersebut harus dikomparasikan secara *apple-to-apple*.

Sejak satu dasawarsa terakhir, dokumentasi *transfer pricing* berkembang cukup dinamis. Alasan mengapa dokumen ini cepat berkembang adalah kompleksitas penerapannya di lapangan (Avi-Yonah *et al.*, 2003). Selain itu, wajib pajak juga mengeluhkan sulitnya mendapatkan data yang mendukung prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Kesulitan ini timbul dari kesulitan menerapkan prinsip *apple-to-apple* dan konten dokumentasi yang dirasa kurang memadai dalam pengungkapan *arm's length principle*. Kurang memadainya dokumen *transfer pricing* salah satunya disebabkan karena kurang mendetailnya hal-hal yang dipersyaratkan dalam pengungkapan sehingga rentan menimbulkan tafsiran bias.

Sebagai langkah nyata dalam mengembangkan aturan dokumentasi *transfer pricing* yang lebih baik, negara-negara yang tergabung dalam G20 termasuk Indonesia bersama dengan *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) telah mengadakan sebuah pertemuan di Moscow tanggal 19-20 Juli 2013. Pertemuan ini mendiskusikan 15 rencana aksi yang dinamai Rencana Aksi *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS Action Plan) dan mempublikasikan hasilnya pada laporan final per Oktober 2015. Kelimabelas rencana aksi tersebut didasarkan pada tiga prinsip utama yaitu koherensi, substansi, dan transparansi. Salah satu tujuan dari penerapan tiga prinsip ini adalah pengurangan praktik

manipulasi *transfer pricing* dan penghindaran pajak atau *tax avoidance* (Setiawan, 2014).

Pada poin 13 dari 15 aksi hasil pertemuan antara G20 dengan OECD menyebutkan adanya rekomendasi perbaikan dan pendetailan pada peraturan yang mengatur pendokumentasian *transfer pricing* (*transfer pricing documentation*). Hal ini juga didukung dengan terbitnya OECD *Transfer Pricing Guidelines* pada tahun 2017 yang membahas *transfer pricing* berikut tata cara pendokumentasiannya secara mendetail. *Guidelines* ini juga memberikan petunjuk atas implementasi poin nomor 13 yang dijabarkan pada Bab V. Bab V tersebut berisi teknis mendetail dan usulan bagi suatu otoritas pajak untuk menyusun peraturan pendokumentasian *transfer pricing*. Bab ini memperkenalkan adanya suatu pendekatan baru yang dinamakan *three-tiered approach* yang didasari oleh isu-isu kepatuhan yang mendasari pendokumentasian *transfer pricing*. Selanjutnya, isu-isu tersebut digunakan untuk memenuhi tiga tujuan dasar dokumentasi *transfer pricing*.

Adanya terobosan melalui Bab V OECD *Transfer Pricing Guidelines* (2017) bertujuan untuk menjunjung transparansi informasi atas transaksi *transfer pricing* yang terangkum dalam paket dokumentasi *transfer pricing*. Hal ini merupakan salah satu bentuk penerapan koherensi, substansi, dan transparansi terkait praktek *transfer pricing*. Proses dan pendekatan dokumentasi *transfer pricing* oleh otoritas pajak suatu negara diharapkan lebih baik dengan implementasi poin 13 ini.

Sebagai tindak lanjut kepatuhan sebagai negara anggota G20, tentunya Indonesia wajib menaati dan melaksanakan aturan-aturan yang merupakan hasil dari pertemuan bersama G20-OECD sebagaimana dinarasikan di atas. Hal tersebut juga termasuk adanya perubahan terkait dokumentasi *transfer pricing* yang

dipersyaratkan. Hal ini merupakan alasan pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menerbitkan sebuah peraturan yakni Peraturan Menteri Keuangan nomor 213/PMK.03/2016 Tahun 2016 pada 30 Desember 2016. Peraturan ini berjudul “Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya”.

Sejatinya terdapat banyak peraturan di Indonesia yang berkaitan dengan proses dokumentasi *transfer pricing*. Menurut Hutabarat (2012) dan Nurhayati (2013), peraturan-peraturan yang terkait pada *transfer pricing* yang sebelumnya dipakai adalah PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran (selanjutnya disebut sebagai PER-43/2011) yang kemudian diubah ke PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan atas PER-43/PJ/2010 (selanjutnya disebut sebagai PER-32/2011). Hutabarat (2012) mengatakan bahwa aturan spesifik yang merinci jenis-jenis dokumen yang perlu disiapkan untuk tujuan dokumentasi *transfer pricing* masih belum ada. Peraturan dokumentasi yang ada masih bersifat general dan tidak bersifat teknis. Oleh karenanya, hal ini dirasa masih cukup kurang memadai. Adanya PMK-213/2016 diharapkan dapat memenuhi tujuan terkait spesifikasi dokumentasi *transfer pricing* tersebut demi pengungkapan informasi yang lebih baik.

Terdapat cukup banyak riset yang membahas masalah dokumentasi *transfer pricing* selama kurun waktu lima hingga tujuh tahun terakhir. Secara garis besar, penelitian melalui beragam publikasi ilmiah banyak membahas dokumentasi *transfer pricing* dari berbagai sudut pandang. Salah satunya adalah adanya pengkajian dan penerapan dokumentasi *transfer pricing* di beberapa negara yang

terikat perjanjian anti BEPS. Misalkan saja penelitian yang dilakukan oleh Borkowski & Gaffney (2015) yang mengkaji birokrasi dan dokumentasi *transfer pricing* yang dilakukan oleh aliansi birokrat pajak PATA (Australia, Jepang, Kanada, dan Amerika Serikat). Selain itu terdapat penelitian yang dilakukan oleh Hoor (2015) serta Ilie (2014) yang membahas kemanfaatan *transfer pricing documentation* pada perusahaan multinasional (MNEs) ditinjau dari birokrasi negara Luxemburg dan Romania. Ada pula riset yang dilakukan oleh Rossing & Pearson (2014) yang membahas pengelolaan *database* dokumentasi *transfer pricing* sebagai upaya untuk memberikan informasi yang tepat dan berkualitas bagi pemakai.

Cukup sedikit penelitian yang membahas perubahan pendokumentasian *transfer pricing* terkait dengan analisis konten sekaligus permasalahan saat praktiknya di lapangan terutama untuk PMK-213/2016 itu sendiri. Beberapa penelitian memang membahas transisi dokumentasi *transfer pricing* namun masih memfokuskan pada aturan yang lawas. Misalkan saja riset yang dilakukan oleh Meiliana (2016) yang membahas perbandingan antara PER-32/2011 dengan Rencana Aksi BEPS poin 13 yang dilihat dari sudut pandang hukum. Selain itu ada penelitian yang dilakukan oleh Hutabarat (2012) yang mengkaji intisari dokumentasi *transfer pricing* dari segi pembuat dan penggunaannya sebelum adanya PMK-213/2016. Sayangnya, dua penelitian ini tidak menyajikan detail yang lengkap terkait perubahan aturan lama ke aturan baru (PMK-213/2016) dan dampak-dampak yang terjadi di lapangan pada pemakainya. Dua penelitian tersebut hanya mengkaji sisi-sisi lain kebijakan seperti aspek hukum dan aspek kebijakan publik secara makro.

Penelitian ini berusaha memberikan kontribusi pengetahuan dengan mengeksplorasi perkembangan peraturan dokumentasi *transfer pricing* dari OECD *Transfer Pricing Guidelines 2017: Chapter V – Documentation* (selanjutnya disebut Bab V-OECD TPG) hingga adanya PMK-213/2016 yang dikaitkan analisis konten serta permasalahan implementasinya dari sisi wajib pajak dan praktisi. Wajib pajak yang dimaksud dalam penelitian ini adalah wajib pajak multinasional yang menjadi subjek pembuatan dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan PMK-213/2016. Sementara itu, praktisi yang dimaksud adalah para konsultan yang menangani wajib pajak tersebut.

Pada awalnya penelitian ini akan menjelaskan perkembangan aturan dokumentasi *transfer pricing* pascaaksi anti-BEPS pada Bab V-OECD TPG yang dikaitkan dengan PMK-213/2016. Selanjutnya, penelitian ini akan menjelaskan kandungan Bab V-OECD TPG mengenai dokumentasi *transfer pricing* dengan pendekatan *three-tiered approach*, tiga tujuan pendokumentasiannya, serta permasalahan yang dirasakan oleh pihak terkait. Kemudian, peneliti juga mengkaji poin-poin penting PMK-213/2016 dan hubungannya dengan Bab V OECD *Transfer Pricing Guidelines*. Bagian inti sekaligus akhir dari penelitian ini ditujukan untuk mengetahui konten dan permasalahan atas implementasi PMK-213/2016 berdasarkan para wajib pajak dan praktisi yang terdampak. Sebagai catatan, penelitian ini hanya memfokuskan diri pada masalah-masalah yang terjadi dan tidak memberikan suatu solusi atas penerapan PMK-213/2016. Peneliti memiliki harapan bahwa penelitian ini dapat menjadi salah satu sumbangsih terkait penerapan peraturan dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian yang telah disampaikan sebelumnya, maka permasalahan yang akan dibahas dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimanakah perkembangan dokumentasi *transfer pricing* setelah adanya poin 13 aksi anti BEPS yang termuat dalam OECD *Transfer Pricing Guidelines: Chapter V – Documentation*?
2. Bagaimanakah analisa atas keterbaruan konten dan permasalahan implementasi PMK-213/2016 mengenai dokumentasi *transfer pricing* yang dikaitkan dengan OECD *Transfer Pricing Guidelines: Chapter V – Documentation* menggunakan pendekatan *three-tiered approach*?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah yang telah disajikan sebelumnya, maka penelitian ini memiliki tujuan sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui perkembangan dokumentasi *transfer pricing* setelah adanya poin 13 aksi anti BEPS yang termuat dalam OECD *Transfer Pricing Guidelines: Chapter V – Documentation*.
2. Untuk mengetahui analisa atas keterbaruan konten dan permasalahan implementasi PMK-213/2016 mengenai dokumentasi *transfer pricing* yang dikaitkan dengan OECD *Transfer Pricing Guidelines: Chapter V – Documentation* menggunakan pendekatan *three-tiered approach*.

1.4. Manfaat Penelitian

Dalam penelitian ini, manfaat yang dapat diperoleh adalah sebagai berikut:

1.4.1. Manfaat Teoritis

1. Secara teoritis penelitian ini bermanfaat untuk memberikan penjelasan tentang perbandingan aturan dokumentasi *transfer pricing* khususnya yang berkaitan dengan sebelum dan setelah adanya PMK-213/2016.
2. Penelitian ini juga dapat bermanfaat bagi para akademisi untuk memahami penerapan perubahan dokumentasi *transfer pricing* baik sebelum dan setelah adanya poin nomor PMK-213 yang dilihat dari konten dan permasalahan implementasinya.

1.4.2. Manfaat Praktis

Penelitian ini berisi data dan fakta yang menghasilkan kesimpulan atas permasalahan yang berkaitan dengan penerapan terkait perubahan dokumentasi *transfer pricing* dan setelah adanya PMK-213 dari sudut pandang para praktisi dan wajib pajak yang terdampak.

BAB II

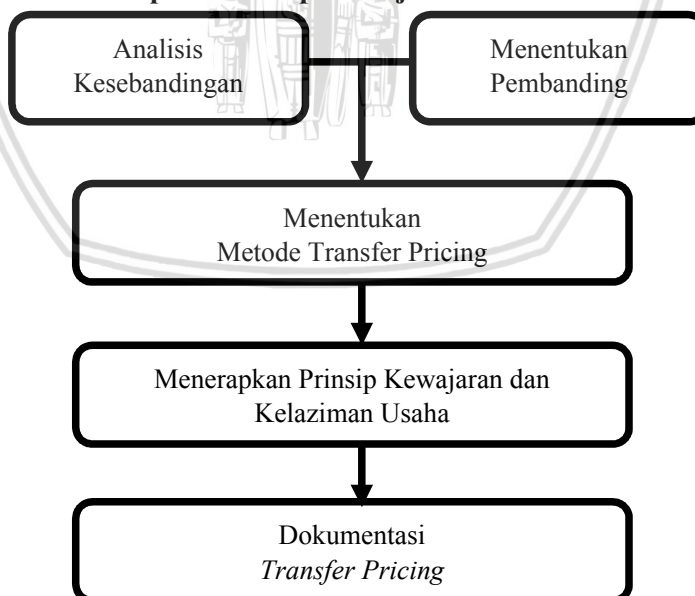
TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Bagan Alur Pikir Dokumentasi *Transfer Pricing* dalam Penelitian Ini

Pada bab ini akan disajikan sebuah bagan yang mengantarkan pembaca pada inti dari penelitian ini yakni dokumentasi *transfer pricing*. Pemahaman istilah dokumentasi *transfer pricing* secara komprehensif dapat dijelaskan melalui PER-43/2010 sebagaimana diubah menjadi PER-32/2011 pada pasal 3 ayat (2). Pada pasal ini dijelaskan tata cara melakukan dokumentasi *transfer pricing* sebagai langkah akhir dalam menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*), suatu prinsip yang ditaati dalam dunia *transfer pricing*.

Gambar 2.1 – Tahapan Dokumentasi *Transfer Pricing* sebagai Langkah

Akhir dalam Menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha



Sumber: Kurniawan (2015) dari PER 43/2010 jo PER 32/2011 Pasal 3 ayat (2)

2.2. Definisi *Transfer pricing*

Transfer pricing dalam penelitian ini memiliki dua sudut pandang yang saling menjelaskan satu sama lain. Dua sudut pandang yang dimaksud tersebut adalah (a) *transfer pricing* dari sudut pandang akuntansi manajerial dan (b) *transfer pricing* dari sudut pandang perpajakan.

2.2.1. Sudut Pandang Akuntansi Manajerial

Menurut Setiawan (2014) dan Santoso (2005), *Transfer pricing* adalah suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud, atau pun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan. Terdapat dua kelompok transaksi dalam *transfer pricing*, yaitu *intra-company transfer pricing* dan *inter-company transfer pricing*. *Intra-company transfer pricing* merupakan *transfer pricing* antardivisi dalam satu perusahaan. Sedangkan *intercompany transfer pricing* merupakan *transfer pricing* antara dua perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*). Makna lain dari *intercompany transfer pricing* adalah transfer yang dilakukan antara perusahaan satu dengan perusahaan lainnya yang masih berada dalam satu grup perusahaan. Transaksinya sendiri bisa dilakukan dalam satu negara (*domestic transfer pricing*), maupun dengan negara yang berbeda (*international transfer pricing*).

Menurut Zain (2007) dalam Fuadah (2008), tujuan *transfer pricing* adalah sebagai berikut:

1. Memaksimalkan penghasilan global.
2. Mengamankan posisi kompetitif anak atau cabang perusahaan.
3. Evaluasi kinerja anak atau cabang perusahaan.
4. Penghindaran pengendalian devisa.

5. Mengontrol kredibilitas asosiasi.
6. Meningkatkan bagian laba *joint venture*.
7. Reduksi resiko moneter.
8. Mengamankan *cash flow* anak atau cabang perusahaan.
9. Membina hubungan baik administrasi di tempat perusahaan.

Pada awalnya definisi *transfer pricing* merupakan istilah yang netral karena penentuan harga transfer atau *transfer pricing* merupakan suatu bentuk kegiatan untuk mengukur efektifitas departemen dari suatu perusahaan untuk melihat kinerja keseluruhan perusahaan tersebut. Secara khusus, transfer pricing seharusnya mendukung kesesuaian tujuan dan tingkat usaha manajemen puncak. Subunit yang menjual produk atau jasa seharusnya dimotivasi untuk *menurunkan biaya mereka*. Sedangkan subunit yang membeli produk atau jasa seharusnya dimotivasi untuk *memperoleh dan menggunakan input secara efisien* melalui *transfer pricing*.

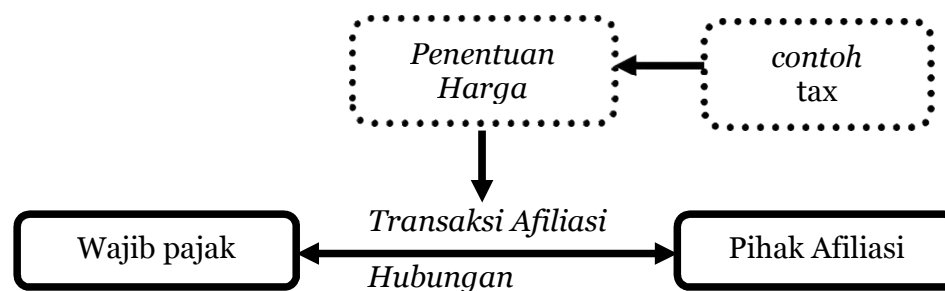
Transfer pricing seharusnya juga membantu manajemen puncak mengevaluasi kinerja dari subunit individual dan manajer mereka. Jika manajemen puncak mendukung tingkat desentralisasi yang tinggi, harga transfer seharusnya mendukung tingkat otonomi subunit yang tinggi dalam pengambilan keputusan. Ini berarti manajer subunit yang ingin memaksimalkan laba operasi dari subunitnya seharusnya memiliki kebebasan untuk melakukan transaksi dengan subunit lain dari perusahaan (atas dasar harga transfer) atau untuk melakukan transaksi dengan pihak eksternal (Kurniawan, 2015; Lingga 2015).

2.2.2. Sudut Pandang Perpajakan

Menurut PMK-213/2016 pada Pasal 1 ayat (2), (3), dan (5), *transfer pricing* disebut sebagai penentuan harga dalam transaksi afiliasi. Transaksi afiliasi sendiri adalah transaksi yang dilakukan wajib pajak dengan pihak afiliasi. Sedangkan pihak afiliasi adalah pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak. Jenis-jenis transaksi afiliasi yang disebutkan pada pasal 2 ayat (1) dan (2) pada PER-43/2010 sebagaimana yang telah diubah dengan PER-32/2011 adalah sebagai berikut:

1. Penjualan, pengalihan, pembelian atau perolehan barang berwujud maupun barang tidak berwujud;
2. Sewa, royalti, atau imbalan lain yang timbul akibat penyediaan atau pemanfaatan harta berwujud maupun harta tidak berwujud;
3. Penghasilan atau pengeluaran sehubungan dengan penyerahan atau pemanfaatan jasa;
4. Alokasi biaya; dan
5. Penyerahan atau perolehan harta dalam bentuk instrumen keuangan, dan penghasilan atau pengeluaran yang timbul akibat penyerahan atau perolehan harta dalam bentuk instrumen keuangan dimaksud.

Gambar 2.3.2 – Skema Hubungan Transfer Pricing dan *Tax Avoidance*



Sumber: Olahan Peneliti

Transfer pricing merupakan permasalahan yang berkaitan dengan pajak korporasi yang melibatkan unsur-unsur penilaian transaksi yang khusus. Hal ini dikarenakan *transfer pricing* dilaksanakan oleh wajib pajak badan yang masuk dalam lingkup perusahaan multinasional (MNE) yang mempengaruhi besaran pajak yang dikenakan (KPMG, 2007; Blouin *et.al*, 2013). Pada perkembangannya, *Transfer pricing* menjadi salah satu upaya perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak atau *tax avoidance* (Suandy, 2006).

Transfer pricing sebagai upaya penghindaran pajak oleh perusahaan berdampak bagi pemerintah sebagai otoritas pajak tertinggi. *Transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan dengan cara menggeser kewajiban pajak dari negara bertarif pajak tinggi (*high tax countries*) ke negara yang bertarif pajak rendah (*low tax countries*) atau bahkan negara tanpa pajak (*tax haven countries*) dapat menurunkan potensi penerimaan pajak korporasi bagi pemerintah. Sementara itu, perusahaan yang melakukan *transfer pricing* dapat mengefisienkan biaya-biaya tertentu dan mengecilkan tingkat pajak badan yang dibayarkan dengan cara mengalihkan keuntungan ke negara yang tarif pajaknya rendah, dengan memaksimalkan beban, dan pada akhirnya pendapatan (Santoso, 2005; Yuniasih dkk, 2012).

Sebagaimana diikhtisarkan dari Gunadi (1999), *transfer pricing* bergeser maknanya menjadi sebuah tindakan manipulasi harga barang baik berwujud maupun tidak berwujud dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Manipulasi harga barang yang dimaksud bertujuan untuk keperluan pengendalian manajemen atas harga antara pusat pertanggungjawaban biaya dan laba (Tsarumi, 1984 dalam Gunadi, 1999). Tindakan manipulasi seperti ini bertujuan untuk

menekan jumlah beban pajak yang seharusnya dibayarkan (*tax avoidance*)

(Hutabarat, 2012; Yuniasih dkk, 2012).

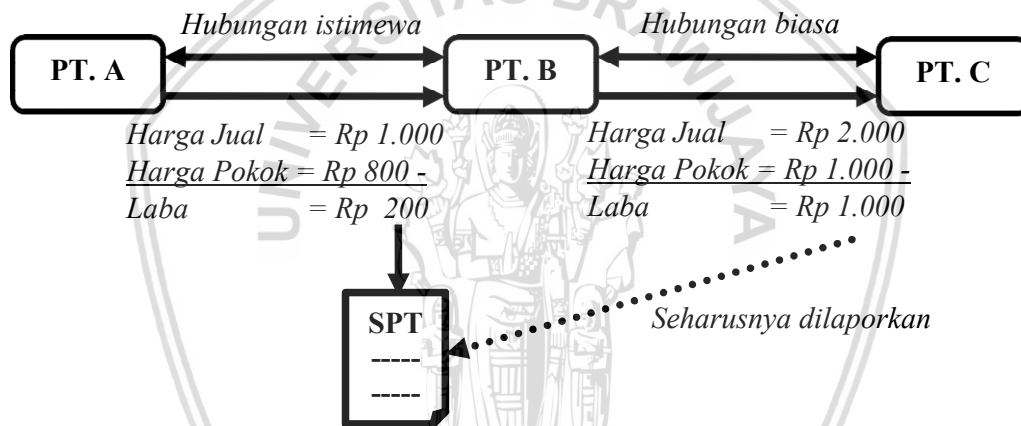
Eden (2001) dalam Darussalam (2008) serta Permatasari (2004) menyebutkan manipulasi harga yang dapat dilakukan melalui *transfer pricing* yaitu dengan manipulasi pada:

1. Harga penjualan.
2. Harga pembelian.
3. Alokasi biaya administrasi dan umum atau pun pada biaya overhead.
4. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham.
5. Pembayaran atas komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan jasa manajemen, imbalan jasa teknik, serta imbalan jasa lainnya.
6. Pembelian atas harta yang dimiliki perusahaan oleh pemegang saham atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang harganya lebih rendah dari harga pasar.
7. Penjualan terhadap pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang atau tidak memiliki substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letterbox company* atau *re invoicing center*).

Putri (2017) mendemonstrasikan contoh transaksi transfer pricing sebagai berikut: perusahaan otomotif PT A yang memproduksi kendaraan dengan biaya Rp 800,- dan menjualnya kepada PT B (perusahaan yang memiliki hubungan istimewa) yang berada di luar negeri dengan harga Rp 1.000,-. PT B ini hanya perantara penjualan yang berada di negara dengan tarif pajak rendah (*low tax country*). Dari PT B, kendaraan dijual kepada PT C atau konsumen akhir (bukan perusahaan yang memiliki hubungan istimewa) dengan harga Rp 2.000. Karena PT B tidak memiliki

peran usaha yang riil, karena sebenarnya yang terjadi adalah penjualan kendaraan dari PT A kepada PT C. Dari ilustrasi ini maka profit PT A yang dilaporkan di dalam Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) adalah sebesar Rp 200,- per kendaraan yaitu dari Rp 1.000-800. Seharusnya profit PT A adalah Rp 1.000 per kendaraan yaitu dari Rp 2.000-1.000. Adanya selisih harga jual ini merupakan bentuk transfer pricing berupa mark down atau manipulasi harga penjualan. Atas transaksi ini, negara akan mengalami kerugian karena seharusnya pajak dikenakan atas *profit* sebesar Rp 1.000 per kendaraan bukan Rp 200.

Gambar 2.2 – Ilustrasi Sederhana Praktik *Transfer Pricing*



Sumber: olahan peneliti dari deskripsi Putri (2017)

2.3. Hubungan Istimewa

2.3.1. Definisi Hubungan istimewa

Menurut Ompusunggu (2011) dalam Oktavia, dkk (2012), transaksi hubungan istimewa merupakan ancaman yang cukup serius bagi otoritas pajak di Indonesia maupun berbagai negara. Ancaman ini timbul karena harga transfer (*transfer price*) yang digunakan dalam transaksi ini cenderung tidak wajar, dan menyebabkan laba perusahaan menurun. Apabila laba perusahaan menurun, maka

beban pajak yang dibayarkan oleh perusahaan juga semakin mengecil. Hal ini tidak dapat dipungkiri karena berbagai bentuk transaksi hubungan istimewa yang terjadi di dunia nyata dilakukan untuk tujuan penghindaran pajak.

Pengertian mengenai hubungan istimewa menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK No.7) adalah sebagai berikut:

1. Perusahaan yang melalui satu atau lebih perantara (*intermediaries*), mengendalikan, atau dikendalikan oleh, atau berada di bawah pengendalian bersama, dengan perusahaan pelapor (termasuk *holding companies*, *subsidiaries* dan *fellow subsidiaries*).
2. Perusahaan asosiasi (*associated company*).
3. Perorangan yang memiliki, baik secara langsung maupun tidak langsung, suatu kepentingan hak suara di perusahaan pelapor yang berpengaruh secara signifikan, dan anggota keluarga dekat dari perorangan tersebut (yang dimaksudkan dengan anggota keluarga dekat adalah mereka yang dapat diharapkan mempengaruhi atau dipengaruhi perorangan tersebut dalam transaksinya dengan perusahaan pelapor).
4. Karyawan kunci, yaitu orang-orang yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin dan mengendalikan kegiatan perusahaan pelapor yang meliputi anggota dewan komisaris, direksi dan manajer dari perusahaan serta anggota keluarga dekat orang-orang tersebut.
5. Perusahaan di mana suatu kepentingan substansial dalam hak suara dimiliki baik secara langsung maupun tidak langsung oleh setiap orang yang diuraikan dalam nomor 3 atau 4, atau setiap orang tersebut mempunyai pengaruh

signifikan atas perusahaan tersebut. Ini mencakup perusahaan-perusahaan yang dimiliki anggota dewan komisaris, direksi atau pemegang saham utama dari perusahaan pelapor dan perusahaan-perusahaan yang mempunyai anggota manajemen kunci yang sama dengan perusahaan pelapor.

Suatu *transfer pricing*, sedikitnya melibatkan dua pihak yang melakukan transaksi, yaitu pihak yang melakukan transfer atau *transferor* dan pihak yang menerima transfer atau *transferee* dan hubungan antara mereka disebut sebagai hubungan istimewa (Santoso, 2005). Berdasarkan Pasal 9 ayat 1 dari OECD *Articles of the Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital* (2010) yang berkaitan dengan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) mengistilahkan hubungan istimewa sebagai berikut:

“Hubungan istimewa timbul dalam hal: (a) suatu perusahaan dan satu negara pihak pada persetujuan, baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari negara pihak pada persetujuan lainnya. (b) orang dan badan yang sama, baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan, atau modal suatu perusahaan di negara pihak pada persetujuan dan suatu perusahaan serta negara pihak lainnya pada persetujuan model P3B tidak menyebut jelas besarnya penyertaan modal. Dengan demikian, besarnya penyertaan modal yang dianggap menimbulkan hubungan istimewa tunduk pada undang-undang domestik masing-masing negara ”

Apabila pengertian hubungan istimewa merujuk pada undang-undang domestik masing-masing negara, di Indonesia sendiri peraturan mengenai hubungan istimewa dapat ditemukan pada pasal 18 ayat (4) huruf (a) hingga (c) Undang-undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya UU PPh) sebagai berikut:

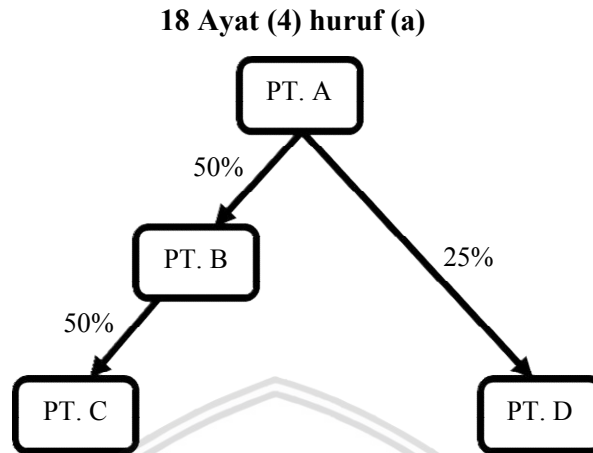
“hubungan istimewa dianggap ada apabila: (a) Wajib pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib pajak lain, atau hubungan antara Wajib pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Wajib pajak atau

lebih yang disebut terakhir; atau (b) Wajib pajak menguasai Wajib pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau (c) terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan atau ke samping satu derajat.”

Berdasarkan pasal 18 ayat (4) UU PPh tersebut dapat dijelaskan beberapa hal.

Hubungan istimewa di antara wajib pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan oleh kepemilikan atau penyertaan modal; serta adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi. Selain karena hal-hal tersebut, hubungan istimewa di antara wajib pajak orang pribadi dapat pula terjadi karena adanya hubungan darah atau perkawinan.

Penjelasan pasal 18 ayat (4) UU PPh huruf (a) menyatakan bahwa hubungan istimewa dianggap ada apabila terdapat hubungan kepemilikan yang berupa penyertaan modal sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih secara langsung ataupun tidak langsung. Misalnya, PT A mempunyai 50% (lima puluh persen) saham PT B. Pemilikan saham oleh PT A merupakan penyertaan langsung. Selanjutnya, apabila PT B mempunyai 50% (lima puluh persen) saham PT C, PT A sebagai pemegang saham PT B secara tidak langsung mempunyai penyertaan pada PT C sebesar 25% (dua puluh lima persen). Dalam hal demikian, antara PT A, PT B, dan PT C dianggap terdapat hubungan istimewa. Apabila PT A juga memiliki 25% (dua puluh lima persen) saham PT D, antara PT B, PT C, dan PT D dianggap terdapat hubungan istimewa. Hubungan kepemilikan seperti di atas dapat juga terjadi antara orang pribadi dan badan.

Gambar 2.3.1. – Skema Hubungan Istimewa menurut Penjelasan Pasal

Sumber: Kurniawan (2015)

Penjelasan pada pasal dan ayat yang sama pada huruf (b) menyatakan bahwa hubungan istimewa di antara wajib pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan. Hubungan istimewa dianggap ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut.

Sementara itu pada penjelasan huruf (c) menyatakan bahwa yang dimaksud dengan “*hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat*” adalah ayah, ibu, dan anak, sedangkan “*hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan ke samping satu derajat*” adalah saudara. Yang dimaksud dengan “*keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat*” adalah mertua dan anak tiri, sedangkan “*hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan ke samping satu derajat*” adalah ipar.

2.3.2. Pengungkapan Transaksi Hubungan istimewa

Menurut Kurniawan (2015) sesuai dengan prinsip *full disclosure* yang dinyatakan pada PSAK Nomor 7 pada prinsipnya meminta perusahaan untuk mengungkapkan transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Berikut ini adalah contoh situasi transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang mungkin memerlukan pengungkapan oleh suatu perusahaan pelapor:

1. Pembelian atau penjualan barang.
2. Pembelian atau penjualan property dan aktiva lain.
3. Pemberian atau penerimaan jasa.
4. Pengalihan riset dan pengembangan.
5. Pendanaan (termasuk pemberian pinjaman dan penyetoran modal, baik secara tunai maupun dalam bentuk natura).
6. Garansi dan penjaminan (*collateral*).
7. Kontrak manajemen.

Perusahaan pelapor wajib mengungkapkan adanya hubungan istimewa bila terdapat pengendalian (*control*) sehubungan dengan transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa, agar pembaca laporan keuangan mendapatkan gambaran tentang pengaruh hubungan istimewa.

Sementara itu, PER-39 menyatakan bahwa pengungkapan hubungan istimewa dapat dijabarkan melalui beberapa lampiran yang melekat di dalamnya.

Di antaranya adalah sebagai berikut:

1. Pernyataan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa
(Lampiran Khusus 3A/3B), yang berisi:

- a. Daftar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, meliputi nama, alamat, NPWP (*Tax Identification Number*), kegiatan usaha lawan transaksi, dan bentuk hubungan dengan wajib pajak.
 - b. Rincian transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, meliputi nomor urut transaksi berdasarkan urutan waktu, nama mitra transaksi, jenis transaksi, nilai transaksi, dan metode penetapan harga, serta alasan penggunaan metode tersebut.
2. Dokumentasi Penetapan Harga Wajar (Lampiran Khusus 3A-1/3B-1); Dalam lampiran ini wajib pajak memberikan pernyataan tentang dibuat atau tidaknya dokumentasi penetapan harga wajar dan menyatakan:
- a. Membuat catatan-catatan khusus sebagai pendukung bahwa transaksi yang dilakukan oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*).
 - b. Gambaran perusahaan secara rinci.
 - c. Catatan rinci mengenai transaksi.
 - d. Catatan hasil analisis kesebandingan.
 - e. Catatan mengenai penentuan harga wajar.
3. Transaksi dengan Pihak yang Merupakan Penduduk *Tax Haven Country* (Lampiran Khusus 3A-2/3B-2); Wajib pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang merupakan penduduk *tax haven country* wajib melaporkan:
- a. Nama, pihak yang merupakan penduduk *tax haven country*, jenis transaksi, negara pihak lawan transaksi, dan nilai transaksi.

- b. Penetapan nilai transaksi kepada pihak-pihak yang merupakan penduduk *tax haven country* ditetapkan menggunakan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atau tidak.

2.4. Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha

Arm's length principle (ALP) atau prinsip kewajaran adalah sebuah asumsi yang menyatakan bahwa setiap perusahaan atau pihak afiliasi dalam sebuah grup atau keluarga perusahaan saling bertransaksi dengan cara yang sama ketika mereka bertransaksi kepada pihak ketiga atau pihak independen di luar grup usaha itu. Asumsi ini mengharuskan kesamaan nilai pengukuran transaksi sebagaimana dijelaskan sebelumnya dengan membandingkan pihak-pihak berafiliasi dengan pihak independen. Penilaian harga transfer antara pihak yang memiliki hubungan istimewa harus disamakan dengan transaksi yang mencerminkan harga pasar yang wajar (Aviyonah, *et al.*, 2009; Berger, 2016; OECD, 2017). Selain itu, Menurut *arm's length principle*, harga-harga transfer seharusnya ditetapkan supaya dapat mencerminkan harga yang disepakati sebagaimana transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak terkait yang bertindak secara bebas. Dapat dijelaskan bahwa apabila terjadi transaksi antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa maka kondisi dari transaksi tersebut haruslah sama dengan transaksi antara pihak yang independen, sehingga ketidaksesuaian, dapat menyebabkan dilakukannya koreksi oleh pihak otoritas fiskal (Harimurti, 2012).

Terminologi *arm's length principle* atau ALP di Indonesia digunakan sekaligus untuk menyebut prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Menurut Surat Direktur

Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak nomor S-153/PJ.04/2010 tentang Pedoman Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi menyatakan bahwa:

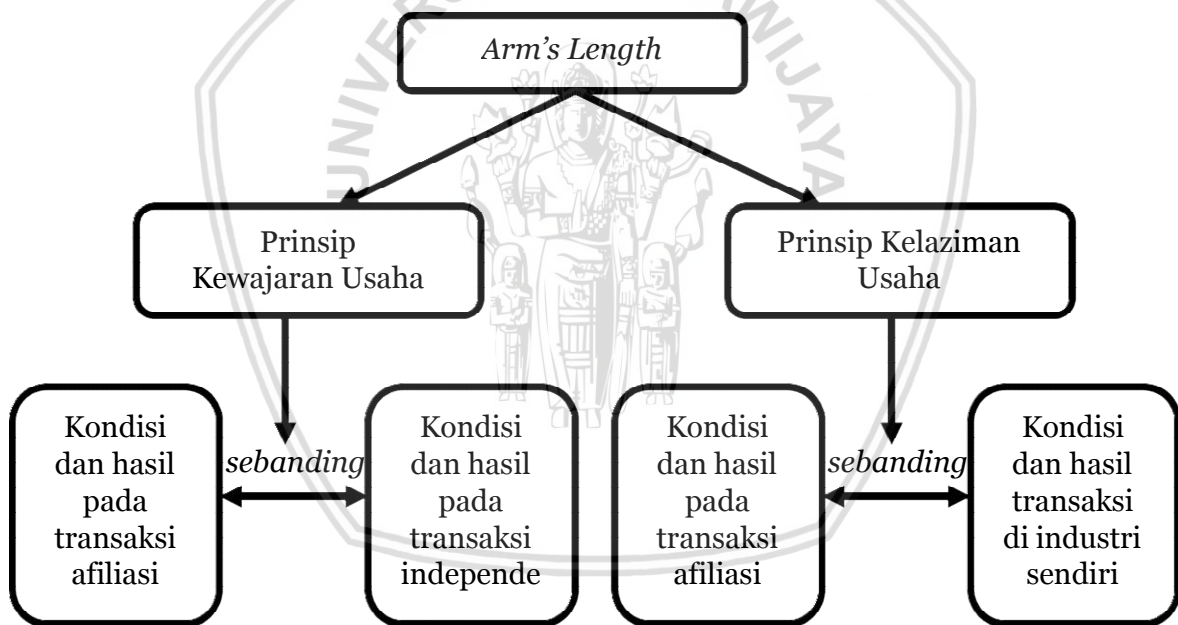
1. Prinsip Kewajaran (*arm's length principle*) adalah sebuah prinsip yang mengatur bahwa dalam hal kondisi transaksi afiliasi sama dengan kondisi transaksi independen yang menjadi pembanding, maka harga dan keberadaan transaksi afiliasi tersebut harus sama dengan harga dan keberadaan transaksi independen yang menjadi pembanding. Dengan demikian, dalam hal kondisi transaksi afiliasi berbeda dengan kondisi transaksi independen yang menjadi pembanding, maka harga dan keberadaan transaksi afiliasi harus berbeda dibanding harga dan keberadaan transaksi independen yang menjadi pembanding; dan nilai beda kondisi transaksi harus sama dengan nilai dari beda transaksi.
2. Prinsip Kelaziman Usaha (*ordinary practice of business*) adalah sebuah prinsip yang mengatur bahwa hasil dan keberadaan suatu transaksi afiliasi harus sama dengan hasil dan keberadaan transaksi independen yang dilakukan oleh pelaku usaha lainnya dalam kelompok industri wajib pajak, jika kondisi transaksi afiliasi sama dengan kondisi rata-rata transaksi independen dalam kelompok industri wajib pajak. Dengan demikian, dalam hal kondisi transaksi afiliasi berbeda dengan kondisi transaksi independen yang dilakukan oleh pelaku usaha lainnya dalam kelompok industri wajib pajak yang menjadi pembanding, maka harga dan keberadaan transaksi afiliasi, harus berbeda dengan harga dan keberadaan transaksi independen yang dilakukan oleh pelaku usaha lainnya dalam kelompok industri wajib pajak

yang menjadi pembanding, dan nilai beda kondisi transaksi sama dengan nilai dari beda transaksi.

Menurut artikel pasal 9 *OECD Model Double Tax Convention* yang dikutip dari Maurício (2014), prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atau *arm's length principle* menyatakan bahwa:

“conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly”

Gambar 2.5 – Skema *Arm's Length Principle* menurut S-153/PJ.04/2010



Sumber: Hasil olahan peneliti

Kurniawan (2015) menyatakan pentingnya penggunaan *arm's length principle* oleh OECD sebagai upaya menghadapi problematika *transfer pricing* karena:

1. Karena prinsip ini, perusahaan-perusahaan yang dipengaruhi hubungan istimewa dalam kondisi yang sama dengan perusahaan lainnya yang

dipengaruhi oleh hubungan istimewa, sehingga dapat dihilangkan faktor-faktor yang menguntungkan maupun merugikan.

2. Dapat diterapkan dalam kasus-kasus yang luas.
3. *Arm's length principle* menyediakan perkiraan yang lebih mendekati cara kerja pasar terbuka.

2.5. Metode Penentuan Harga Transfer atau *Transfer pricing Method*

2.5.1. Identifikasi Pemilihan Metode Transfer Pricing yang Paling Sesuai

Dalam penentuan harga wajar atau laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode penentuan harga transfer yang paling sesuai (*the most appropriate method*). Metode penentuan harga transfer yang dapat diterapkan dalam ketentuan perpajakan di Indonesia adalah metode perbandingan harga antara pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa (*Comparable Uncontrolled Price/ CUP*), metode harga jual kembali (*Resale Price Method/ RPM*), metode biaya plus (*Cost Plus Method*), metode pembagian laba (*Profit Split Method/ PSM*) atau metode laba bersih transaksional (*Transactional Net Margin Method/ TNMM*).

Berdasarkan OECD Transfer Pricing Guidelines (2017), terdapat lima metode penentuan harga transfer atau transfer pricing ke dalam dua kategori, yakni metode tradisional (*traditional transaction methods/standard methods*) dan metode laba transaksi (*transactional profit methods*) yang dapat dirinci sebagai berikut:

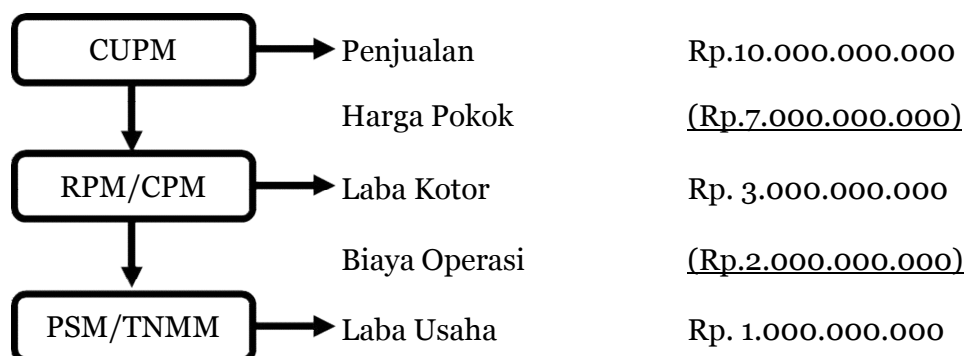
1. Metode tradisional (*traditional transaction methods/standard methods*):
 - a. *Comparable Uncontrolled Price Method* (selanjutnya disebut CUPM)
atau metode perbandingan antara pihak yang independen.

- b. *Resale Price Method* (selanjutnya disebut sebagai RPM) atau metode harga penjualan kembali.
 - c. *Cost Plus Method* (selanjutnya disebut sebagai CPM) atau metode biaya plus.
2. Metode laba transaksi (*transactional profit methods*):
 - a. *Profit Split Method* (selanjutnya disebut sebagai PSM) atau metode pembagian laba.
 - b. *Transactional Net Margin Method* (selanjutnya disebut sebagai TNMM) atau metode laba bersih transaksional.

Metode transfer pricing sebagaimana dijelaskan di atas dipilih berdasarkan pada tingkatan indikator yang berbeda:

1. Metode CUPM menentukan penetapan harga transfer pada tingkatan indikator harga (*price*).
2. Metode RPM dan CPM menentukan penetapan harga transfer pada tingkatan indikator harga laba kotor (*gross profit*).
3. Metode PSM dan TNMM menentukan penetapan harga transfer pada tingkatan indikator harga laba usaha (*operating income*).

Kurniawan (2015) menyatakan bahwa metode di atas ditetapkan melalui hierarki yang berbeda. Buku pedoman transfer pricing lama mewajibkan pemilihan penerapan metode didasarkan pada prioritas dari metode CUPM hingga ke PSM atau TNMM. Sedangkan menurut peraturan yang baru, pemilihan metode didasarkan pada asumsi *the most appropriate method*. Hierarki pemilihan metode didasarkan indikator dan gambar berikut ini:

Gambar 2.5 : Hierarki Pemilihan Metode *Transfer Pricing* Terbaik

Sumber: Kurniawan (2015) dan diolah kembali oleh peneliti

2.5.2. Gambaran Ringkas Lima Metode Penentuan Harga Transfer

1. Metode *Comparable Uncontrolled Price Method* (CUPM)

Metode CUPM adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding. Metode CUPM memerlukan data pembanding internal dan eksternal. Data pembanding internal (diistilahkan dengan *internal CUP*) adalah data harga atau laba wajar dalam transaksi baik pembelian ataupun penjualan yang sebanding antara wajib pajak dengan pihak lain yang tidak memiliki hubungan istimewa. Sedangkan data pembanding eksternal (diistilahkan dengan *external CUP*) adalah data harga wajar atau laba wajar dari transaksi yang sebanding antara wajib pajak lain dengan pihak lain yang tidak memiliki hubungan afiliasi. (Lingga, 2015; Kurniawan, 2015; Rossing, Cools, dan Rohde (2017).

Kondisi yang tepat untuk menggunakan CUPM ini adalah: (a) Barang atau jasa yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi

yang sebanding; atau (b) kondisi transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan istimewa dengan pihak-pihak yang tidak memiliki Hubungan istimewa identik atau memiliki tingkat kesebandingan yang tinggi atau dapat dilakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan pengaruh dari perbedaan kondisi yang timbul.

2. Metode *Resale Price Method* (RPM)

Metode *Resale Price Method* adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi suatu produk. Transaksi ini dilakukan antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan harga jual kembali produk tersebut (misalkan *reseller* atau distributor perusahaan) setelah dikurangi dengan laba kotor wajar, yang mencerminkan fungsi, asset dan resiko atas penjualan kembali produk tersebut kepada pihak lain yang tidak memiliki hubungan istimewa atau dalam kata lain berada di rentangan nilai wajar. Metode ini cocok digunakan pada perusahaan pemasaran (Kurniawan, 2015; Darussalam dan Septriadi, 2008). Tujuannya adalah memastikan pihak distributor yang memiliki hubungan afiliasi mendapatkan laba kotor sebanding dengan laba kotor atas penjualan barang pada transaksi sejenis di luar hubungan afiliasi. Hal ini memastikan adanya penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan analisa kesebandingan yang baik (Rossing, Cools, dan Rohde; 2017).

Menurut Saraswati, Saifi, dan Dwiatmanto (2014) serta Lingga (2014), metode ini digunakan apabila terjadi transaksi antara Wajib pajak yang mempunyai Hubungan istimewa dan wajib pajak independen memiliki tingkat kesebandingan yang tinggi. Tingkat kesebandingan tersebut berdasarkan hasil analisis fungsi,

meskipun barang atau jasa yang diperjualbelikan berbeda serta pihak reseller tidak memberikan nilai tambah atas barang atau jasa yang dipasarkan.

3. Metode *Cost Plus Method* (CPM)

Metode ini mempertimbangkan adanya penghitungan full cost dari produksi yang terdiri dari komponen biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead terkait produksi. Merupakan metode yang dilakukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa pada harga pokok penjualan yang telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (Darussalam dan Septriadi, 2008; Kesa, Harinuridin, dan Setiawati, 2015). Menurut Lingga (2015), metode ini cocok digunakan untuk (a) kondisi transaksi terhadap barang setengah jadi yang dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan istimewa; (b) terdapat transaksi yang memiliki kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (*joint facility agreement*) atau kontrak jual-beli jangka panjang (*long term buy and supply agreement*) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan istimewa; atau (c) Bentuk transaksi adalah penyediaan jasa.

4. Metode *Profit Split Method* (PSM)

Merupakan metode penentuan harga transfer berbasis laba transaksional (*transactional profit method based*) yang dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang

selayaknya akan terjadi dan akan tersermin dari kesepakatan antar pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa, dengan menggunakan metode kontribusi (*contribution profit split method*) atau metode sisa pembagian laba (*residual profit split method*) (Kurniawan, 2015; Kesa, Harinurdin, dan Setiawati, 2015). Metode ini cocok digunakan apabila tidak dimungkinkan untuk dilakukan kajian secara terpisah atas kegiatan transaksi dan terdapat barang tidak berwujud yang unik dalam transaksi tersebut (Saraswati, Saifi, dan Dwiatmanto; 2014)

5. Metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM)

TNMM merupakan metode yang dilakukan dengan membandingkan presentase laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa lainnya (Kurniawan, 2015). Alasan penggunaan metode ini ialah (a) salah satu pihak dalam transaksi hubungan istimewa melakukan kontribusi yang khusus; atau (b) salah satu pihak dalam transaksi hubungan istimewa melakukan transaksi yang kompleks dan memiliki transaksi yang berhubungan satu sama lain. (Kesa, Harinurdin, dan Setiawati, 2015).

2.6. Analisis Kesebandingan

Menurut PER-43/2010 sebagaimana telah diubah PER-32/2011 pada pasal 4, analisis kesebandingan harus memperhatikan :

1. Tidak terdapat perbedaan kondisi yang material atau signifikan yang dapat mempengaruhi harga atau laba dari transaksi yang diperbandingkan; atau
2. Terdapat perbedaan kondisi, namun dapat dilakukan penyesuaian untuk menghilangkan pengaruh yang material atau signifikan dari perbedaan kondisi tersebut terhadap harga atau laba;

Menurut PER-43/2010 sebagaimana telah diubah dengan PER-32/2011 pada dalam melaksanakan analisis kesebandingan harus dilakukan analisis atas faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kesebandingan; di antara lain:

1. Analisis karakteristik barang atau harta baik berwujud maupun tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa. Analisis ini mempertimbangkan karakteristik barang dan jasa yang ditransaksikan sesuai dengan keadaan fisik dan informasi-informasi penting yang terkait di dalamnya.
2. Analisis fungsi, aset, dan resiko (*FAR Analysis*) dilakukan dengan memepertimbangkan cara masing-masing pihak yang melakukan transaksi melalui fungsi, aset, dan resiko para pihak afiliasi yang bertransaksi. Analisa kontribusi aset, analisa fungsi atau peran pihak afiliasi, dan analisa resiko tertanggung digunakan untuk menilai kewajaran imbalan atas transaksi.
3. Analisis ketentuan-ketentuan dalam kontrak atau perjanjian transaksi.
Analisis ini membandingkan tingkat tanggung jawab, resiko, dan keuantungan yang dibagi antara pihak afiliasi untuk dibandingkan dengan transaksi non-afiliasi.

4. Analisis keadaan ekonomi harus mengidentifikasi kondisi ekonomi yang relevan, seperti keadaan geografis, luas pasar, tingkat persaingan dalam pasar serta posisi persaingan antara penjual dan pembeli, ketersediaan barang atau jasa pengganti, tingkat permintaan dan penawaran dalam pasar baik secara keseluruhan maupun regional pada transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa
 5. Analisis strategi usaha harus dilakukan antara lain dengan mengidentifikasi inovasi dan pengembangan produk baru, tingkat diversifikasi barang/jasa, tingkat penetrasi pasar, dan kebijakan-kebijakan usaha lainnya, yang terjadi pada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa
- OECD TP Guidelines (2017) memberikan sembilan cara dalam melakukan analisis kesebandingan:
1. Menentukan tahun yang dicakup yang bertujuan untuk memberikan gambaran menyangkut jenis usaha yang diteliti dan siklus produk
 2. Menganalisis secara umum kondisi wajib pajak terkait dengan industry wajib pajak, proses bisnis, kondisi ekonomi, regulasi, dan unsur-unsur lain yang akan memengaruhi wajib pajak.
 3. Memahami transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa untuk mengidentifikasi faktor-faktor dalam transaksi karakteristik barang dan/atau jasa, pihak bertransaksi, kontrak, dan strategi usaha.
 4. Menelaah pembandingan internal jika ada karena data pembandingan internal dianggap lebih andal.

5. Menentukan sumber informasi pembanding eksternal.
6. Memilih metode penentuan harga transfer yang paling sesuai dengan kondisi perusahaan.
7. Mengidentifikasi pembanding yang potensial dengan melihat perbedaan kondisi yang material atau signifikan terhadap analisis kesebandingan.
8. Menentukan dan membuat penyesuaian kesebandingan karena pada kenyataannya jarang sekali terdapat pembanding yang benar-benar identik.
9. Menginterpretasikan dan menggunakan data yang telah dikumpulkan untuk menentukan harga atau laba wajar.

2.7. Menentukan Pembanding yang Potensial dan Melakukan Penyesuaian Kesebandingan

PER-32/2011 menyatakan bahwa dalam menentukan pembanding harus memperhatikan semua faktor yang dapat mempengaruhi harga transaksi, termasuk karakteristik dari barang dan jasa yang ditransaksikan, aset yang dimiliki dan digunakan, resiko yang tertanggung, ketentuan-ketentuan yang mengikat transaksi, kondisi ekonomi, dan strategi bisnis wajib pajak.

Data pembanding transaksi dapat dibedakan menjadi data pembanding internal dan data pembanding eksternal. Data pembanding internal (data harga atau laba wajar antara wajib pajak dengan pihak non afiliasi) atau eksternal (data harga atau laba wajar antara wajib pajak lain dengan pihak non afiliasi) dapat diterapkan mana yang paling andal. PER-32/2011 menyarankan penggunaan data pembanding internal meskipun terdapat data pembanding eksternal yang memiliki keandalan yang sama. Latar belakang preferensi kebijakan ini adalah sebagai berikut:

1. Keandalan data untuk melakukan analisa kesebandingan, sehingga penentuan beda kondisi lebih andal, karena seluruh rincian data untuk kedua transaksi yang diperbandingkan ada pada pembukuan wajib pajak, sehingga tidak terdapat kendala dalam menentukan verifikasi, termasuk masalah teknis akuntansi karena perbedaan standar akuntansi.
2. Ketersediaan dan keakuratan data untuk melakukan eliminasi atas oerbedaan kondisi yang disimpulkan dari hasil analisis kesebandingan.

Apabila data internal tidak ada atau tidak andal, perlu untuk mencari data pembanding eksternal. Sumber informasi yang dapat digunakan sebagai sumber data pembanding tersebut adalah sumber data yang dapat digunakan untuk melaksanakan analisa kesebandingan. Data pembanding eksternal dapat diperoleh dari *database* komersial maupun *database* lainnya yang terverifikasi oleh wajib pajak ataupun fiskus. Database yang umum digunakan antara lain OSIRIS, ORIANA, dan AMADEUS.

Wajib pajak kemudian dapat menentukan sendiri metode *transfer pricing* yang paling sesuai dengan pembanding yang paling potensial. Suatu pembanding dianggap potensial jika tidak terdapat perbedaan kondisi material atau signifikan yang dapat mempengaruhi harga atau laba wajar dari transaksi yang diperbandingkan. Dalam kenyataannya, jarang sekali ditemukan adanya pembanding yang benar-benar identik atau sama. Oleh karena itu, diperlukan adanya penyesuaian kesebandingan (*comparability analysis*). Penyesuaian kesebandingan merupakan segala upaya untuk mengurangi atau menghilangkan perbedaan ketika membandingkan transaksi atas hubungan afiliasi dan transaksi atas hubungan non-afiliasi. Penyesuaian kesebandingan dapat bersumber dari data

laporan keuangan. Penyesuaian kesebandingan dapat dilakukan dengan beberapa cara:

1. Pengujian terhadap konsistensi akuntansi antara *tested party* dan perusahaan pembanding.
2. Penyajian kembali atas akun-akun yang dijadikan pembanding.
3. Transparansi laba operasi yang dihasilkan yang bersumber dari laporan keuangan segmen.
4. Penyesuaian Perbedaan fungsi entitas seperti penyesuaian modal kerja yang dibutuhkan, penyesuaian dalam gabungan fungsi serta penyesuaian atas *intangible asset* yang signifikan.
5. Penyesuaian perbedaan struktur transaksi.

2.8. Dokumentasi *Transfer Pricing*

Menurut Kesa, Harinurdin, dan Setiawati (2015) wajib pajak yang melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa wajib untuk menyelenggarakan dan menyimpan dokumen yang menjadi dasar penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi yang dilakukannya tersebut. Dokumen tersebut terdiri atas satu set dokumen induk dan satu set lampiran dari dokumen induk.

Berdasarkan PER-43 sebagaimana diubah dengan PER-32, Dokumen penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar atau dokumentasi transfer pricing yang harus disediakan oleh Wajib pajak sekurang-kurangnya mencakup:

1. Gambaran perusahaan secara rinci seperti struktur kelompok usaha, struktur kepemilikan, struktur organisasi, aspek-aspek operasional kegiatan usaha, daftar pesaing usaha, dan gambaran lingkungan usaha;
2. Kebijakan penetapan harga dan/atau penetapan alokasi biaya;
3. Hasil Analisis Kesebandingan atas karakteristik produk yang diperjualbelikan, hasil analisis fungsional, kondisi ekonomi, ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian, dan strategi usaha.
4. Pembanding yang terpilih;
5. Catatan mengenai penerapan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dipilih oleh Wajib pajak serta alasan penolakan metode yang tidak dipilih.

Apabila dikaitkan dengan peraturan PER-32 di Pasal 19, Wajib pajak dapat menentukan sendiri jenis dan bentuk dokumen yang harus diselenggarakan disesuaikan dengan bidang usahanya sepanjang dokumen tersebut mendukung penggunaan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dipilih.

2.9. Penelitian Terdahulu

Pada subbab ini akan dibahas beberapa penelitian terdahulu yang dijadikan rujukan untuk penelitian ini.

1. Penelitian yang dilakukan oleh Hutabarat (2012)

Penelitian yang dilakukan oleh Hutabarat (2012) mengajukan tiga rumusan masalah berkaitan dengan implementasi kebijakan dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan peraturan pendahulunya yakni PER-43/2010 jo PER-32/2011. Hutabarat mengajukan pertanyaan seperti a) bagaimana implementasi

kebijakan *transfer pricing documentation* atas transaksi perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa; b) hambatan apa sajakah yang terjadi pada implementasi *transfer pricing documentation* dari sisi Direktorat Jendral Pajak dan dari sisi wajib pajak?; serta c) Bagaimana upaya Direktorat Jendral Pajak agar kebijakan membuat *transfer pricing documentation* bisa berjalan sesuai dengan peraturan perpajakan yang ada di Indonesia. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa permasalahan sumber daya yang masih belum memadai sehingga menjadi penghambat dalam mengimplementasikan kebijakan ini. Waktu yang dibutuhkan cukup panjang bagi para implementator untuk benar-benar dapat memahami tentang *transfer pricing* di Indonesia sehingga regulasi kebijakan ke depan menjadi lebih baik adanya.

2. Penelitian yang dilakukan oleh Meiliana (2014)

Penelitian yang dilakukan oleh Meiliana (2014) bermaksud membahas mengenai bagaimana penerapan dan hambatan yang terjadi dalam PER 32/PJ/2011 dan perbandingan ketentuan dokumentasi *transfer pricing* PER 32/PJ/2011 dengan rencana aksi 13 *base erosion profit shifting (re-examine transfer pricing documentation)* dilihat dari asas kepastian hukum terkait dengan perkembangan perusahaan multinasional melalui jaringan global *supply chain management* yang terjadi saat ini. Hasil penelitian ini ialah Perbedaan PER 32/PJ/2011 dengan Rencana Aksi 13 (*re-examine transfer pricing documentation*) terdapat pada ketentuan *Country-by-Country Reporting*. PER 32 tidak mengatur mengenai informasi pajak secara lebih mendalam untuk masing-masing negara di mana perusahaan beroperasi. Sedangkan untuk *local files* sendiri sebenarnya sudah diatur dalam PER 32/PJ/2011 walaupun dalam

bentuk yang berbeda. Poin yang terdapat pada *master files* sendiri juga sudah terdapat dalam PER 32 seperti analisis *supply chain management* walaupun tidak terperinci. Namun terdapat pula ketentuan dalam *master files* yang belum terakomodir dalam PER 32 seperti posisi keuangan dan pajak perusahaan multinasional.

3. Penelitian yang dilakukan oleh Robillard (2014)

Penelitian ini memiliki judul “*BEPS: A Transfer Pricing Documentation Survival Kit for Small and Medium-sized Businesses*”. Robillard (2014) memperhatikan bahwa aspek *transfer pricing documentation* juga wajib dipahami oleh entitas, baik yang besar maupun yang terkecil sekalipun seperti *small and medium enterprises* (SME). Robillard (2014) kemudian menunjukkan bahwa tujuan pendokumentasian yang baru berikut dengan isu kepatuhan yang ada harus disikapi secara cermat dan bijaksana. Kesimpulan atas penelitian ini adalah sebagai berikut:

“The purpose of our account was to enable the small and medium-sized businesses to survive the new BEPS transfer pricing documentation rules. Good transfer pricing documentation processes properly aligned on the OECD TP Guidelines will clearly go a long way to smooth the entry in the BEPS transfer pricing documentation era. Combined with the smart design and efficient implementation of good transfer pricing policies and procedures, the transition into the new BEPS transfer pricing documentation era will be greatly facilitated. In some instances, an advance pricing arrangement may also offer significant advantages to the company who is wary of the risks of unforeseen tax liability.”

4. Penelitian yang dilakukan oleh Tavares (2016)

Sebuah disertasi yang diterbitkan oleh Tavares (2016) mengajukan beberapa pertanyaan penelitian terkait implementasi hasil pertemuan antara OECD dan G20 yang menelurkan aksi BEPS nomor 13. Peneliti berfokus pada *three-tiered approach documentation* yang diimplementasikan di beberapa yurisdiksi

seperti Portugal, Spanyol, dan Prancis. Kesimpulan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

“Furthermore, as we analysed when talking about the Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of Country-by-Country Reports, this Plan will count on the help of the tax administrations – which is a paradigm shift. For all the above, all related parties seem to be willing to collaborate for a holistic response to implement the new transfer pricing documentation. Consequently, in the legal systems of each country, except those where no change has occurred, we can see two different situations: “The three-tiered structure enshrined in the BEPS Action Plan (for example, Spain) is applied and any national law about transfer pricing documentation is revoked; 2). Part of the documentation enshrined in the BEPS Action Plan (for example, Portugal and France) is applied, although the documentation already obligatory by the national law is kept in force.”

5. Penelitian yang dilakukan oleh Hoor (2015)

Penelitian yang dilakukan oleh Hoor (2015) memiliki judul *“Luxembourg Reshapes Its Transfer Pricing Landscape”* mengkaji perubahan kebijakan *transfer pricing* di negara Luxemburg berikut format dokumentasi terbaru. Penelitian ini menggarisbawahi keterbaruan informasi terkait *transfer pricing* dan aspek pendokumentasiannya. Hoor (2015) menggarisbawahi bahwa aspek pendokumentasian selepas aksi BEPS-13 menjadi sangat penting untuk standarisasi internasional. Selain itu penelitian ini sangat merekomendasikan penerapan kebijakan standarisasi dokumentasi pada negara-negara di seluruh dunia. Kesimpulan penelitian ini adalah sebagai berikut:

“Notably, transfer pricing policies cannot be disregarded after implementation (though this practice is widespread). Valuable transfer pricing documentation should regularly be reviewed and updated; particularly upon business restructurings and where new transactions are envisaged Transfer pricing documentation is definitely a key element in tax risk management. In the current international tax environment, however, companies should integrate the documentation of transfer prices in their wider tax strategy and use it as a means to reflect the business rationale behind the corporate structure and intra-group transactions.”

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian kualitatif. Moleong (2009:8) menyatakan bahwa penelitian kualitatif adalah penelitian yang menggunakan latar alamiah, dengan maksud menafsirkan fenomena yang terjadi dan dilakukan dengan jalan melibatkan berbagai metode yang ada. Sementara itu, Moleong (2009:55) mendefinisikan metode kualitatif sebagai prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang dan perilaku yang dapat diamati.

Penelitian ini mencoba menafsirkan fenomena atas implementasi PMK-213/2016. Fenomena penelitian yang dimaksud adalah keterbaruan konten PMK-213/2016 dan permasalahan implementasi yang terjadi di sisi wajib pajak dan praktisi yang membantu mereka. Penelitian ini menghasilkan deskripsi atas masalah di atas dari berbagai praktisi dan wajib pajak terkait berdasarkan data dari hasil wawancara dan dokumen-dokumen rujukan yang akan dijabarkan pada subbab berikutnya. Penelitian kualitatif ini tidak memberikan solusi atas penerapan PMK-213/2016 melainkan hanya memberikan suatu penjabaran atas permasalahan yang terjadi.

3.2. Fokus Penelitian

Fokus penelitian dibuat agar penelitian lebih terarah dan batas – batas masalahpun diketahui secara jelas. Seperti pengertian fokus penelitian menurut

Moleong (2006:92) bahwa fokus penelitian berfungsi sebagai pedoman dalam melakukan pembahasan terhadap hasil penelitian yang telah ditetapkan. Fokus dalam penelitian ini yaitu:

1. Konten *three-tiered approach transfer pricing documentation* berdasarkan Bab V OECD TPG 2017 berikut tiga tujuan pendokumentasian yang diadaptasi ke dalam PMK-213/2016.
2. Konten dan permasalahan atas implementasi PMK-213/2016 dari sisi wajib pajak dan praktisi.

3.3. Sumber dan Teknik Pengumpulan Data

Menurut Lofland dan Lofland (1984:23), sumber data utama dalam penelitian kualitatif adalah kata-kata, dan tindakan, selebihnya adalah data tambahan seperti dokumen dan lain-lain. Mengutip dari Moleong (2009:78) dan Sekaran (2003:102) merinci sumber data yang dimaksud sebagai berikut:

1. Sumber Data Primer

Data primer berhubungan dengan informasi yang diperoleh pertama kali atas topik yang berhubungan erat dengan tujuan khusus dari studi yang dilakukan. Peneliti menggunakan wawancara kualitatif sebagai teknik pengumpulan data primer. Wawancara kualitatif menurut Cresswell (2016:96) dapat menggunakan *face-to-face interview* (wawancara berhadap-hadapan) dengan partisipan. Peneliti menggunakan pertanyaan-pertanyaan yang secara umum tidak terstruktur (unstructured) dan bersifat terbuka (open-ended) yang dirancang untuk memunculkan pandangan dan opini dari para partisipan.

Peneliti mewawancari sembilan orang informan dari sisi praktisi dan wajib pajak sebagaimana dijelaskan pada tabel berikut ini:

Tabel 3.3 – Daftar Informan sebagai Sumber Data Primer

No	Nama	Jabatan	Instansi
1.	Angel	<i>Assistant Manager 3 - Transfer Pricing Division</i>	RSM Indonesia
2.	Eny	<i>Partner - Transfer Pricing Division</i>	RSM Indonesia
3.	Bimo	<i>Senior Manager - Transfer Pricing Division</i>	RSM Indonesia
4.	Daryl	<i>Assistant Manager 1 - Transfer Pricing Division</i>	RSM Indonesia
5.	Ade	<i>Auditor, Internal Transfer Pricing Division</i>	DBSD&A & PT XXX, Tbk.
6.	Erwin	<i>Senior Associate 2 - Transfer Pricing Division</i>	RSM Indonesia
7.	Otto	<i>Senior Partner</i>	MUC Consulting
8.	A	<i>Manajer PT XYZ</i>	Jakarta
9.	B	<i>Manajer PT ABC</i>	Jakarta

Sumber: hasil olahan peneliti

Peneliti membedakan informan menjadi dua kelompok yakni para konsultan atau praktisi dan wajib pajak perusahaan multinasional yang berhubungan langsung dengan proses pembuatan dokumen *transfer pricing* berdasarkan PMK-213/2016. Alasan peneliti memilih para responden atau informan tersebut adalah karena pihak-pihak tersebut menjadi pihak yang pertama kali terdampak saat PMK-213/2016 diberlakukan.

2. Sumber Data Sekunder

Data sekunder adalah data yang tidak dikumpulkan langsung dari sumber data yang bertujuan untuk menjawab *research question* secara langsung. Peneliti menggunakan dokumen kualitatif sebagai teknik pengumpulan data sekunder. Menurut Cresswell (2016:96), dokumen kualitatif bisa berupa dokumen publik (misalnya dokumen negara, publikasi ilmiah, buku-buku, dan sebagainya) ataupun

dokumen privat (misalkan buku harian, diari, surat, *e-mail*). Dilihat dari segi sumber data, bahan tambahan yang berasal dari sumber tertulis dapat dibagi atas sumber buku dan majalah ilmiah, sumber dari arsip, dokumen pribadi, dan dokumen resmi. Peneliti menggunakan data sekunder utama sebagai berikut:

- a. Peraturan pemerintah dan Undang-undang terkait: PER-43/2010, PER-32/2011, PMK-213/2016, dan beberapa peraturan penunjang lainnya yang mendukung analisis dan pembahasan data.
- b. Jurnal dan publikasi internasional mengenai *transfer pricing documentation* seperti OECD *Transfer Pricing Guidelines 2017* dan sumber terpercaya yang dapat dilihat pada daftar pustaka pada lampiran akhir penelitian ini.
- c. Buku-buku mengenai *transfer pricing documentation* seperti *Buku Pintar Transfer Pricing untuk Kepentingan Perpajakan* (2015) karangan Anang Mury Kurniawan, serta sumber terpercaya yang dapat dilihat pada daftar pustaka pada lampiran akhir penelitian ini.

3.4. Teknik Analisis Data

Menurut Milles dan Huberman dalam Bungin (2004:99), analisis data pada penelitian kualitatif meliputi tahap-tahap sebagai berikut:

1. Reduksi data

Reduksi data diartikan sebagai proses pemilihan, pemisahan, perhatian pada penyederhaanaan, pengabstrakan dan transformasi data kasar yang muncul dari catatan-catatan tertulis di lapangan. Data yang diperoleh di lokasi penelitian kemudian dituangkan dalam uraian lengkap dan terinci. Uraian ini akan direduksi, dirangkum, dipilih hal-hal, pokok, difokuskan pada hal-hal yang penting kemudian

dicari tema atau polanya. Uraian data utama bersumber dari hasil wawancara yang sebagian di antaranya ditampilkan pada lampiran penelitian ini. Reduksi data berlangsung secara terus menerus selama proses penelitian berlangsung. Reduksi data dilakukan dengan menyaring hasil wawancara dengan informan yang memiliki keterkaitan dengan sumber data berupa dokumen terkait sebagaimana dijelaskan pada subbab terdahulu.

2. Penyajian data

Adalah suatu usaha untuk menyusun sekumpulan informasi yang telah diperoleh di lapangan, untuk kemudian data tersebut disajikan secara jelas dan sistematis sehingga akan memudahkan dalam pengambilan kesimpulan. Penyajian data ini akan membantu dalam memahami apa yang sedang terjadi dan apa yang seharusnya dilakukan. Kegiatan penyajian data disamping sebagai kegiatan analisis juga merupakan kegiatan reduksi data.

3. Penarikan kesimpulan dan Verifikasi

Pada tahap ini peneliti berusaha untuk memahami, menganalisis dan mencari makna dari data yang dikumpulkan, dan akhirnya setelah data terkumpul akan diperoleh suatu kesimpulan. Kesimpulan – kesimpulan tersebut selanjutnya akan diverifikasi untuk diuji validitasnya dan kebenarannya data – data tersebut.

3.5. Teknik Keabsahan Data

Keabsahan data penelitian ini menggunakan teknik triangulasi. Menurut Moloeng (2007:330), triangulasi adalah teknik pemeriksaan keabsahan data yang memanfaatkan sesuatu yang lain. Di luar data untuk keperluan pengecekan atau sebagai pembanding terhadap data itu. Teknik triangulasi yang paling banyak

digunakan ialah pemeriksaan melalui sumber lainnya. Denzin dalam Moloeng (2007:330) membedakan empat macam triangulasi sebagai teknik pemeriksaan yang memanfaatkan penggunaan sumber, metode, penyidik, dan teori.

Triangulasi dilakukan melalui wawancara kepada pihak yang telah dijelaskan pada wajib pajak dan praktisi yang dijelaskan pada subbab di atas pada periode penelitian 21 Januari 2018 hingga 20 April 2018 bertempat di RSM Indonesia, Senayan, Jakarta Pusat. Wawancara ini juga didukung dengan studi dokumentasi digunakan untuk menjaring data sekunder yang dapat diangkat dari literatur tentang dokumentasi *transfer pricing* sebagaimana dijelaskan sebelumnya.

Beberapa macam triangulasi data sendiri menurut Denzin dalam Moleong (2004 :330) yaitu dengan memanfaatkan penggunaan sumber, metode, penyidik dan teori ada beberapa macam cara. Dari empat macam teknik triangulasi tersebut, peneliti menggunakan teknik triangulasi sumber (data) yang membandingkan data primer dan sekunder yang didapatkan dari hasil wawancara yang terlampir pada akhir penelitian ini. Kemudian hasil wawancara tersebut dihubungkan dengan dokumen-dokumen yang terkait utamanya lampiran PMK-213/2016 yang juga disajikan pada akhir penelitian ini. Selain itu, peneliti juga menggunakan triangulasi metode yang menggunakan banyak informan yakni praktisi dan wajib pajak yang berhubungan dengan masalah penelitian yang diteliti.

BAB IV

PERKEMBANGAN DOKUMENTASI *TRANSFER PRICING* DI MANCANEGARA HINGGA INDONESIA

4.1. Proyek Anti BEPS dan Hubungannya dengan *Transfer Pricing*

Documentation

Menurut Rohatgi dalam Fadhillah (2014), di banyak negara penghindaran pajak dibedakan menjadi penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance*) dan yang tidak diperbolehkan (*unacceptable tax avoidance*). Penghindaran pajak dapat saja dikategorikan sebagai kegiatan legal dan dapat juga dikategorikan sebagai kegiatan ilegal apabila transaksi yang dilakukan semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak atau transaksi tersebut tidak mempunyai usaha yang baik. Bentuk penghindaran pajak salah satunya diterapkan melalui adanya gap dan benturan antar peraturan pajak.

Salah satu alat penghindaran pajak atau *tax avoidance* yang cukup banyak digunakan oleh perusahaan multinasional bernama BEPS atau *Base Erosion and Profit Shifting*. Menurut OECD *Addressing Base Erosion and Profit Shifting/BEPS* (2013), BEPS adalah strategi perencanaan pajak (*tax planning*) yang memanfaatkan *gap* dan kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan perpajakan domestik untuk “menghilangkan” keuntungan atau mengalihkan keuntungan tersebut ke negara lain yang memiliki tarif pajak yang rendah atau bahkan bebas pajak. Tujuan akhirnya adalah agar perusahaan tidak perlu membayar pajak atau pajak yang dibayar nilainya sangat kecil terhadap pendapatan perusahaan secara keseluruhan.

Seperti yang telah disebutkan di atas, perbedaan tarif pajak yang melekat pada peraturan pajak antar negara menjadi celah perusahaan multinasional dalam melakukan penghindaran pajak. Secara prinsip, pajak terhadap perusahaan dikenakan di tingkat domestik masing-masing negara. Adanya interaksi sistem perpajakan antarnegara yang disebabkan karena perdagangan internasional mengakibatkan pendapatan atas transaksi tersebut dapat dikenakan pajak oleh lebih dari satu yurisdiksi, sehingga mengakibatkan pajak berganda. Sebaliknya, hal ini juga dapat mengakibatkan pendapatan tidak dikenakan pajak sama sekali (Rakhmindyarto, 2014). Adanya perbedaan presentase pengenaan pajak yang diterapkan negara-negara di dunia, menimbulkan kesempatan untuk melakukan *tax arbitrage* yang pada umumnya dimanfaatkan oleh perusahaan multinasional (MNC) untuk memanipulasi nominal pajak sebagai upaya *tax planning*. Hal ini akan menyebabkan sebuah negara, khususnya negara bertarif pajak tinggi, akan mengalami potensi kehilangan pendapatan pajak yang substansial. Kehilangan ini dikarenakan tergerusnya basis penerimaan pajak atau karena transfer keuntungan (*profit shifting*) ke negara lain yang menerapkan tarif pajak lebih rendah. Dalam jangka panjang, praktek seperti ini akan mengacaukan keseimbangan fiskal sebuah negara yang akan berdampak pada penerimaan yang ditujukan untuk membiayai pembangunan (Arifin, 2014).

Dalam laporan OECD (2013) disimpulkan bahwa tidak ada satu pun aturan pajak yang dengan sendirinya dapat melumpuhkan praktik BEPS. Adanya ketidakpaduan antara aturan perpajakan domestik dan aturan perpajakan bilateral (*tax treaty*) di suatu negaralah yang akhirnya dimanfaatkan oleh perusahaan multinasional untuk menghindari pajak (*tax avoidance*). Contohnya saja ketika

adanya ketidakpaduan antara peraturan pajak sebuah negara dan perjanjian pengenaan pajak berganda atau P3B akan menimbulkan celah oleh perusahaan multinasional untuk melakukan pengindaran pajak (Darussalam & Tobing, 2014). *Tax avoidance* seringkali dikaitkan dengan perencanaan pajak atau *tax planning*. Meskipun tidak terdapat aturan yang dilanggar (dengan mencari *loopholes* dalam aturan perpajakan), skema *tax planning* yang dilakukan untuk menghindari pajak dianggap sebagai perbuatan yang tidak dapat diterima.

Standar pajak internasional seringkali tidak sejalan dengan iklim bisnis global yang kerap kali mengalami perubahan. Selain itu, kelangkaan informasi yang relevan di tingkat administrator pajak dan pembuat kebijakan juga memberikan kesempatan bagi perusahaan multinasional untuk melakukan praktik BEPS. Berdasarkan perhitungan OECD, terdapat estimasi bahwa sekitar 4%-10% potensi penerimaan PPh Badan hilang dari total penerimaan PPh Badan secara global dalam setiap tahunnya, dengan perkiraan nilai sebesar 100-240 miliar USD (OECD, 2015).

Isu penghindaran pajak atau *tax avoidance* oleh perusahaan multinasional ini kemudian bergulir ke ranah politik. Dalam deklarasi Los Cabos di tahun 2012, negara-negara yang tergabung dalam G20 menekankan pentingnya suatu aksi bersama dengan *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) untuk mencegah penghindaran pajak oleh perusahaan multinasional. Pada bulan Februari 2013, OECD menerbitkan reportase mengenai “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”. OECD kemudian mempublikasikan 15 Rencana Aksi atas isu *Base Erosion and Profit Shifting* (selanjutnya disebut BEPS) pada bulan Juli 2013 dan mendapat dukungan dari negara-negara G20 dalam pertemuan

mereka di Saint Petersburg. Terkait hal ini, OECD telah menyampaikan laporannya mengenai BEPS yang mencakup analisis yang komprehensif terhadap penyebab utama dan konsekuensi yang mungkin muncul yang diakibatkan oleh BEPS. (Arifin, 2014; Darussalam & Tobing, 2014). Secara politis, pertemuan ini cukup beralasan karena selama beberapa dekade, negara berkembang telah menjadi korban atas penerapan sistem perpajakan internasional yang tidak adil dan tidak efektif. Namun, ketika masalah yang ditimbulkan oleh BEPS mulai merugikan negara maju karena sebagian besar negara tersebut menerapkan tarif pajak normal atau tinggi, pemimpin negara G20 dan OECD mulai membahasnya lebih serius untuk mencari solusinya.

Dampak dari pertemuan OECD pada 2013 menimbulkan beberapa konsekuensi positif akibat ditimbulkannya rencana aksi *Base Erosion and Profit Shifting* ini. Negara peserta pertemuan OECD baik yang telah maju maupun masih berkembang segera menyiapkan strategi lebih untuk menghadapi penghindaran, penggelapan, dan perencanaan pajak yang lebih agresif untuk melawan BEPS (Khaerani & Aeni, 2016).

Praktik BEPS melalui penghindaran, penggelapan, dan perencanaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional, khususnya yang beroperasi di negara-negara berkembang ditengarai akan membahayakan penerimaan pajak suatu negara. Selain itu, Hal ini menjadi perhatian karena penerimaan pajak adalah komponen penting dari pendapatan pemerintah untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi. Selain itu, negara berkembang pada umumnya masih sangat bergantung pada penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) Badan, sehingga dampak dari BEPS akan lebih dirasakan oleh negara berkembang dibandingkan dengan negara maju,

(OECD, *Adressing BEPS*, 2013). Gagasan bahwa globalisasi telah mengikis penerimaan pajak di negara-negara berkembang didukung oleh Cobham (2005). Berkaitan dengan perpajakan di negara-negara berkembang, globalisasi menghasilkan kesenjangan potensi pajak melalui tiga saluran kebocoran, yaitu: pendapatan yang hilang karena adanya kompetisi pajak, pendapatan atau aset yang diletakkan di luar negeri, dan pergeseran laba.

Pertemuan G20 tingkat Menteri Keuangan dan Gubernur Bank Sentral pada bulan Juli 2013 telah mengesahkan *Global Action Plan* yang disusun oleh OECD dalam rangka mengatasi isu BEPS secara komprehensif. Implementasi rencana aksi ini akan mengakibatkan terjadinya perubahan yang signifikan di dalam regulasi perpajakan internasional sejak tahun 1920, seperti:

1. Peraturan perpajakan internasional akan dikembangkan untuk mengatasi kesenjangan sistem perpajakan antar negara yang berbeda, namun tetap menghormati kedaulatan setiap negara untuk merancang aturan perpajakannya sendiri.
2. Peraturan perjanjian pajak dan *transfer pricing* yang berlaku saat ini akan ditinjau ulang untuk memperbaiki kekurangan yang ada dan untuk menyelaraskannya dengan substansi dan penciptaan nilai.
3. Penciptaan iklim yang lebih transparan melalui pelaporan oleh perusahaan-perusahaan (MNCs) kepada pemerintah atas alokasi keuntungan perusahaan mereka di seluruh dunia. (Rakhmanyarto)

Pada rencana aksi ini terdapat beberapa titik-titik penekanan (*key pressure point*) penghindaran pajak yang pada akhirnya berpotensi menggerus basis pemungutan pajak dan tertuang dalam *Adressing BEPS*, antara lain (OECD, 2013):

1. Ketidaksesuaian antarnegara mengenai entitas dan karakterisasi instrumen, biasa disebut dengan *hybrid mismatch arrangement*, yang mengambil keuntungan karena perbedaan perlakuan hukum domestik untuk menciptakan penghasilan yang lepas dari pemajakan atau dipajaki dengan tarif yang rendah.
2. Penggunaan konsep pembatasan yurisdiksi pemajakan dari P3B untuk mencegah pemajakan atas barang dan jasa digital;
3. Penggunaan pembiayaan utang dan struktur keuangan *intra-group* lainnya;
4. Berbagai aspek dari *transfer pricing* yang bersinggungan dengan risiko, aset tidak berwujud (*intangibles*) dan pembagian kepemilikan dalam grup, yang menyebabkan penghasilan dipajaki di negara yang berbeda dari negara tempat di mana nilai dari kegiatan ekonomis tersebut terjadi;
5. Kurang efektifnya ketentuan anti penghindaran pajak seperti *general anti avoidance rules* (GAAR), pengaturan *controlled foreign company* (CFC Regime), ketentuan pengecilan modal (*thin cap rules*) dan *anti-treaty shopping*; serta
6. Adanya rezim pemerintahan yang memberikan keistimewaan perlakuan pajak.

Aksi anti BEPS bertujuan memelihara dan memperkuat kerangka berbasis konsensus yang sudah ada. Aksi BEPS menetapkan 15 Aksi untuk mengatasi masalah pajak internasional secara komprehensif dan terkoordinasi. Terdapat 3 elemen atau prinsip dasar dalam pengelompokan Aksi BEPS di mana ketiga elemen tersebut memiliki keterkaitan satu sama lain, yaitu:

koherensi dalam perpajakan kegiatan lintas batas, substansi ekonomi dalam aturan pajak internasional, serta transparansi dan kepastian.

1. *Coherence*: koherensi dalam perpajakan internasional diperlukan untuk melengkapi standar guna mencegah terjadinya pajak berganda dengan dibentuk standar baru yang dirancang untuk menghindari *double non taxation*.
2. *Substance*: saat ini aturan pajak harus dimodifikasi untuk menyesuaikan aturan pajak dengan substansi ekonomi.
3. *Transparency and Certainty*: dalam mencegah praktik BEPS dibutuhkan transparansi serta pengumpulan data yang lebih luas dalam menganalisis dampak dan besarnya BEPS.

Adanya kelimabelas aksi anti BEPS tersebut adalah sebagai berikut:

1. Aksi 1 – *Address the Tax Challenges of the Digital Economy*: mengenai isu perpajakan terkait dengan perekonomian yang terdigitalisasi.
2. Aksi 2 – *Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*: mengenai ketidakcocokan aturan pajak negara dalam memperlakukan klaim atas biaya ekonomi atau mengurangi pendapatan kena pajaknya.
3. Aksi 3 – *Strengthen Controlled Foreign Company (CFC) Rules*: mengenai isu pemindahan pendapatan ke entitas *offshore* tersebut untuk menghindari pajak.
4. Aksi 4 – *Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments*: mengenai manipulasi pendapatan kena pajak melalui penggunaan biaya bunga yang berlebihan atau utang (yang menghasilkan pengurangan beban bunga)

5. Aksi 5 – *Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*: mengenai persaingan tarif pajak pada akhirnya akan menciptakan persaingan antar negara yang berlomba-lomba untuk memberikan tarif pajak terendah.
6. Aksi 6 – *Prevent Treaty Abuse*: mengenai penyalahgunaan *tax treaty*.
7. Aksi 7 – *Prevent the Artificial Avoidance of Permanent Establishment (PE) Status*: mengenai keberadaan suatu Bentuk Usaha Tetap yang menentukan bagaimana hak pemajakan yang akan dimiliki oleh negara sumber.
8. Aksi 8-10 – *Assure that Transfer pricing Outcomes are in Line with Value Creation*: Perusahaan multinasional yang memiliki afiliasi perusahaan yang tersebar di berbagai negara seringkali mengalihkan fungsi, risiko, dan aset ke anak-anak perusahaannya dengan skema *transfer pricing* dengan tujuan untuk meminimalkan beban pajak. Aksi ini salah satunya bertujuan agar pajak dikenakan atas transaksi-transaksi afiliasi yang seharusnya dikenakan pajak di negara atau lokasi nilai substansi ekonomi tersebut diciptakan (*value creation*).
9. Aksi 11 – *Measuring and Monitoring BEPS*: Aturan lebih lanjut dikhususkan untuk mengukur skala dan dampak BEPS serta tindakan lebih lanjutnya.
10. Aksi 12 – *Require Tax Payer to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements*: mengenai dasar dari setiap upaya untuk mengatasi permasalahan *aggressive tax planning* adalah ketersediaan informasi.
11. Aksi 13 – *Reexamine Transfer pricing Documentation*: Persyaratan dokumentasi *transfer pricing* yang pertama kali diperkenalkan sejak tahun

1994 di Amerika Serikat telah menyebar luas di berbagai negara dan menjadi salah satu prioritas utama dalam agenda kepatuhan pajak perusahaan multinasional. Namun, masih terdapat perbedaan antara satu negara dengan negara lain mengenai jenis dan detail informasi yang harus disediakan oleh WP, sehingga untuk menghindari adanya informasi asimetris antara WP dan otoritas pajak, OECD menganggap perlu untuk merevisi ketentuan *transfer pricing* documentation. Menanggapi hal tersebut, rekomendasi yang diberikan oleh OECD yaitu dengan membuat standarisasi *transfer pricing documentation* melalui pendekatan tiga tingkat yaitu: *Master File*, *Local File* dan *Country-by-Country Reporting*.

12. Aksi 14 – *Make Dispute Resolution Mechanism More Effective*: mengenai pengembangan arbitrase pajak secara internasional yang dirasa masih kurang efektif.
13. Aksi 15 – *Develop a Multinational Instrument*: mengenai instrumen multilateral yang dikembangkan sebagai upaya untuk mengimplementasikan seluruh aksi BEPS yang lain.

Penekanan penelitian ini didasarkan pada pentingnya aksi 13 BEPS. Mengevaluasi ketentuan yang berkaitan dengan format dan standarisasi dokumentasi *transfer pricing*. Pada subbab berikutnya, peneliti akan memberikan pemahaman mengenai aksi 13 mengenai hasil keterbaruan format dokumentasi *transfer pricing* yakni dengan pendekatan *three-tiered approach*.

4.2. Transparansi Informasi pada *Transfer pricing Documentation* melalui Strategi *Three-tiered Approach*

Menindaklanjuti butir Aksi 13 - *Reexamine Transfer pricing Documentation* dan agar sesuai dengan konsep transparansi dan koherensi yang dikemukakan oleh Darussalam (2013), dalam mencegah praktik BEPS dibutuhkan transparansi serta pengumpulan data yang lebih luas dalam menganalisis dampak dan besarnya BEPS. Selanjutnya, mensyaratkan Wajib Pajak (WP) untuk melaporkan penyusunan *agressive tax planning* mereka dan ketentuan mengenai *transfer pricing documentation* (TP Doc), dan memberikan informasi melalui basis *country-by-country reporting*, akan membantu pemerintah dalam mengidentifikasi area risiko dan dapat fokus pada strategi pemeriksaan.

Transparansi pajak pada hakikatnya mencakup tiga dimensi (Owens, 2013). *Pertama*, akses otoritas atas informasi yang berkaitan dengan pajak. *Kedua*, terbukanya data pembayaran pajak dari suatu perusahaan kepada publik, misalkan dalam *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI). *Ketiga*, adanya transparansi pemerintah dalam pengelolaan sektor pajak. Ketiga dimensi tersebut mendorong perubahan regulasi pajak di banyak negara. Transparansi memaksa otoritas, wajib pajak, hingga pihak ketiga (*tax intermediaries*) untuk saling terbuka. Tujuannya sederhana, yakni meningkatkan kepatuhan pajak, menjamin pengelolaan pajak yang berintegritas, dan pada akhirnya menciptakan rasa saling percaya (*mutual trust*) antara *stakeholders* di sektor pajak.

Dalam mencegah aktivitas penghindaran dan pengelakan pajak, akses informasi yang dimiliki otoritas menjadi kunci penting. Sudah sejak lama, aktivitas-

aktivitas tersebut berlandung di balik aspek kerahasiaan atau disebabkan ketidakmampuan otoritas mengakses informasi yang berada di luar yurisdiksinya. Padahal, ketersediaan informasi memungkinkan otoritas pajak memetakan potensi penerimaan, membantu pemeriksaan, hingga dalam hal penagihan pajak. Salah satu upaya mewujudkan transparansi dapat dilihat dari tuntutan untuk semakin terbukanya perilaku bisnis perusahaan multinasional. Adanya entitas dalam grup yang beroperasi di negara yang berbeda-beda telah memungkinkan perusahaan multinasional mengoptimalkan *after tax profit* dengan memanfaatkan perbedaan sistem pajak (Eden, 1998).

Salah satu skema yang kerap dipergunakan adalah manipulasi *transfer pricing*. Memang benar bahwa *transfer pricing* awalnya adalah sesuatu yang netral dan tidak terelakkan dari terintegrasinya entitas-entitas bisnis dalam grup perusahaan multinasional. Namun, adanya hubungan istimewa jelas menggoda perusahaan multinasional untuk menetapkan harga, skema transaksi, serta struktur usaha yang artifisial.

Praktik manipulasi *transfer pricing* jelas merugikan negara karena menggerus basis penerimaan pajak penghasilan badan. Padahal, 20%-30% dari penerimaan pajak di banyak negara berkembang berasal darinya (UNCTAD, 2015). Oleh karena itu, tidak mengherankan jika aktivitas penggerusan basis pajak dan pengalihan laba (*base erosion and profit shifting/ BEPS*), termasuk manipulasi *transfer pricing*, justru memberikan dampak yang lebih besar di negara-negara berkembang (Crivelli, et.al., 2015). Guna mencegah hal tersebut, banyak pemerintah mewajibkan perusahaan multinasional mendokumentasikan kewajaran dari transaksi yang dilakukan kepada afiliasinya. Dokumentasi *transfer pricing* (TP

Doc) dijadikan sarana untuk membuktikan kewajaran sekaligus membantu otoritas pajak dalam melakukan pemeriksaan. Saat ini, sudah lebih dari 70 negara memiliki aturan TP Doc (World Bank, 2016). Sayangnya, praktik manipulasi *transfer pricing* masih marak karena berbagai sebab. *Pertama*, TP Doc tidak memiliki standar global tentang format dan isinya. *Kedua*, TP Doc biasanya hanya untuk melihat kewajaran dari transaksi afiliasi yang dilakukan, tetapi tidak memberikan gambaran lengkap tentang kontribusi serta substansi ekonomi tiap entitas dalam grup. Akibatnya, praktik pengalihan laba sulit dideteksi.

Melalui Proyek Anti-BEPS, OECD dan G20 kemudian merilis laporan tentang diperlukannya format baru TP Doc, terutama dari Rencana Aksi ke-13. Format baru tersebut mencakup tiga hal. *Pertama*, *Master File* yang mencakup informasi tentang struktur kepemilikan, penjelasan singkat mengenai fungsi, aset dan risiko yang diemban masing-masing entitas dalam grup, hingga kepemilikan harta tidak berwujud. *Kedua*, *Local File* yang menjelaskan khusus tentang kewajaran transaksi afiliasi yang dilakukan wajib pajak. Terakhir, *Country-by-Country Reporting* (CbCR) yang berupa paparan informasi keuangan, pembayaran pajak hingga jumlah karyawan di tiap entitas dalam grup.

Adanya format baru ini jelas dapat meningkatkan kepatuhan bagi perusahaan multinasional terutama dalam pengalokasian laba sesuai dengan kontribusi masing-masing entitas. Informasi yang semakin banyak tersedia, terutama CbCR, memungkinkan otoritas pajak melakukan penilaian risiko terkait dengan manipulasi *transfer pricing* sekaligus praktik BEPS lainnya (OECD, 2015). Bagi wajib pajak, format baru ini juga harus dimaknai sebagai kesempatan untuk

memberikan narasi yang lebih lengkap tentang kewajaran harga, skema transaksi, hingga struktur bisnis.

Lebih jelasnya, Kurniawan (2015) menyebutkan bahwa pada September 2014 OECD menerbitkan *Guidance on Transfer pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. Terdapat pendekatan baru dalam dokumentasi *transfer pricing* yang bernama *three-tiered approach* atau pendekatan tiga tingkatan; yakni:

1. *Master File* (Dokumen Induk) yang berisi informasi standar yang relevan untuk semua anggota kelompok perusahaan multinasional. *Master File* menyediakan informasi yang memberikan gambaran menyeluruh mengenai operasi perusahaan multinasional sebagai sebuah grup. Dalam *Master File* diberikan informasi sifat operasi bisnis perusahaan di seluruh dunia, kebijakan *transfer pricing* keseluruhan grup perusahaan, alokasi pendapatan dalam grup perusahaan serta kegiatan ekonomi yang dilakukan oleh entitas anggota grup perusahaan multinasional. Tujuan informasi dari *Master File* adalah dalam rangka membantu otoritas pajak dalam mengevaluasi adanya risiko *transfer pricing* yang perlu menjadi perhatian. *Master File* dimaksudkan untuk memberikan high-level overview atas operasi perusahaan multinasional.
2. *Local File* (Dokumen Lokal) memberikan informasi spesifik transaksi wajib pajak di suatu 59ndica (59ndic). *Local File* bertujuan untuk memberikan informasi apakah transaksi yang dilakukan wajib pajak sudah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Informasi dalam *local file* meliputi laporan keuangan, analisis kesebandingan, dan pemilihan metode *transfer pricing*.

3. *Country-by-Country Report* (Laporan Per Negara) yang berisi informasi tertentu yang berkaitan dengan alokasi global pendapatan dan pajak perusahaan multinasional yang dibayar grup di seluruh dunia. Country by country report juga memberikan 60 indicator atas kegiatan ekonomi para anggota grup perusahaan multinasional.

Strategi pendekatan *three-tiered approach* telah diperkenalkan pada publikasi OECD tahun 2017. Sebagai hasil konsensus global, OECD telah menerbitkan sebuah panduan mengenai dokumentasi *transfer pricing* yang dinamai *Transfer pricing Guidelines 2017*. Pembahasan mengenai pendekatan dokumentasi yang baru dijabarkan pada bab V (*Chapter V*) panduan ini. Panduan ini telah berubah sejak dua puluh tahun lalu dimana isu *transfer pricing* dipandang semakin penting. Peneliti akan menjabarkan keterbaruan *guidelines* ini pada subbab berikutnya.

4.3. *Transfer pricing Guidelines 2017 – Chapter V Documentation: Sebuah Pengantar*

Ketika Bab V dari pedoman ini diadopsi pada tahun 1995, fiskus dan wajib pajak masih kurang berpengalaman dalam membuat dan menggunakan dokumen *transfer pricing*. Bahasan dokumentasi *transfer pricing* sebelumnya di Bab V dari pedoman ini menekankan pada kebutuhan akan kewajaran dalam proses dokumentasi dari dua perspektif baik wajib pajak maupun fiskus. Selain itu, keinginan untuk tingkat kerjasama yang lebih tinggi antara fiskus dan wajib pajak dalam menangani isu dokumentasi juga ditujukan untuk menghindari beban kepatuhan atau beban pembuktian (*burden of proof*) yang berlebihan. Sementara di

saat yang bersamaan dokumentasi dapat memberikan informasi yang memadai untuk menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan andal.

Pada Bahasan Bab V sebelumnya tidak menyediakan daftar dokumen untuk disertakan dalam paket dokumentasi *transfer pricing*. Selain itu pedoman sebelumnya juga tidak memberikan panduan yang jelas sehubungan dengan proses untuk mendokumentasikan harga transfer, administrasi, sanksi dan beban pembuktian. Berdasarkan pedoman yang telah diterbitkan sebelumnya hingga sekarang, banyak negara telah mengadopsi peraturan dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan persyaratan-persyaratan yang telah ditulis. Sementara itu, peningkatan dramatis volume dan kompleksitas perdagangan *intragroup* internasional dan tingginya pengawasan masalah harga transfer oleh fiskus telah menghasilkan peningkatan biaya kepatuhan untuk pembayar pajak secara signifikan. Akibatnya, fiskus sering kali menemukan dokumentasi harga transfer kurang informatif dan tidak memadai untuk kepatuhan pajak dan kebutuhan penilaian risiko mereka.

Pada *guidelines* edisi 2017 yang telah diperbarui, pembahasan Bab V telah memberikan standar aturan dokumentasi *transfer pricing* yang lebih terperinci yang tidak ada pada edisi panduan sebelumnya. Hal ini ditargetkan untuk meningkatkan kebutuhan penyusunan dokumentasi *transfer pricing* yang lebih lugas dan lebih konsisten antar negara. Di sisi lain, dokumentasi yang telah terstandarisasi dapat menyediakan administrasi perpajakan yang lebih fokus dan lebih bermanfaat sebagai informasi tambahan terkait audit dan penilaian risiko *transfer pricing*. Tujuan akhir dari kestandaran aturan ini adalah agar dapat mengefisiensikan biaya kepatuhan yang timbul saat melaksanakan administrasi dokumentasi *transfer pricing* yang ditimbulkan dari adopsi peraturan yang standar dan seragam. Panduan

terbaru memungkinkan para fiskus dan penggiat bisnis multinasional memahami lingkup keseragaman dokumentasi berikut tujuan dan hal-hal yang menyertainya. Pada subbab berikutnya akan dijelaskan komponen yang mendukung tujuan dari pendokumentasian.

4.4. *Transfer pricing Guidelines 2017 – Chapter V Documentation: Tujuan*

Pendokumentasian *Transfer pricing*

Tiga tujuan utama yang telah ditetapkan dalam Panduan Bab V ini adalah sebagai berikut:

1. Kepatuhan Wajib Pajak dalam Melaksanakan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha;

Tujuan dokumentasi *transfer pricing documentation* ada dua. Pertama, untuk memastikan bahwa wajib pajak memberikan pertimbangan yang tepat dalam penetapan harga transfer dan kondisi yang terkait pada transaksi antara perusahaan afiliasi. Tujuan kedua yakni sebagai cara untuk melaksanakan pelaporan penghasilan yang berasal dari transaksi-transaksi afiliasi di dalam Surat Pemberitahuan dalam rangka menaati prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Tujuan kepatuhan ini dapat didukung dengan dua hal cara penting. Pertama, fiskus dapat meminta dokumen penetapan harga transfer dengan syarat bahwa hal ini harus dipenuhi secara berkelanjutan (*contemporaneous*). Hal ini berarti dokumentasi dapat dipersiapkan pada saat transaksi terjadi, atau selambat-lambatnya pada saat penyelesaian dan pengarsipan Surat Pemberitahuan untuk tahun fiskal dimana transaksi tersebut berlangsung. Cara kedua yang dapat digunakan untuk mendorong kepatuhan adalah dengan menetapkan penalti yang

bertujuan untuk memberi penghargaan pada proses administrasi dokumentasi yang tepat waktu dengan memperhatikan posisi penetapan harga transfer wajib pajak yang sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Hal yang perlu diperhatikan oleh wajib pajak dalam melaksanakan ketaatan mereka terhadap administrasi dokumentasi penetapan harga transfer ini adalah bagaimana mereka merespon tuntutan ini dengan memperhatikan kondisi mereka. Batasan-batasan seperti seperti biaya, kendala waktu, dan tuntutan permintaan data yang berlebihan terkadang dapat merusak tujuan ini. Oleh karena itu sangat disarankan bagi tiap-tiap yurisdiksi untuk menyimpan persyaratan dokumentasi dengan cara yang masuk akal dan fokus pada transaksi yang sifatnya material agar dapat berfokus terhadap hal yang paling penting saja.

2. Dokumentasi Penetapan Harga Transfer Bertujuan untuk Proses Penilaian Risiko

Wajib pajak wajib menyediakan informasi yang diperlukan dalam pelaksanaan penilaian risiko terkait informasi penetapan harga transfer kepada fiskus. Penilaian yang tepat atas risiko penetapan harga transfer oleh fiskus memerlukan akses terhadap informasi yang cukup, memadai, relevan dan dapat dipercaya pada tahap awal. Meskipun ada banyak sumber informasi yang relevan, dokumentasi *transfer pricing* merupakan salah satu sumber penting informasi tersebut.

Terdapat berbagai alat dan sumber informasi yang digunakan untuk mengidentifikasi dan menilai risiko penetapan harga transfer di tingkat transaksi dan dokumen-dokumen terkait, termasuk formulir penetapan harga transfer (yang diajukan bersama dengan Surat Pemberitahuan). Memastikan bahwa penilaian

risiko terhadap penetapan harga transfer yang berkualitas dapat dilakukan secara efisien dan dengan cara mengandalkan informasi yang tepat sehingga hal ini menjadi salah satu pertimbangan penting dalam tahapan penilaian resiko ini. Informasi yang dibutuhkan sekali lagi harus mencerminkan penerapan penuh atas prinsip kewajaran dan kelazima usaha.

3. Dokumentasi Penetapan Harga Transfer sebagai Landasan untuk Proses Audit

Dalam tujuan ini, dokumentasi penetapan harga transfer dapat menyediakan informasi yang bermanfaat kepada fiskus untuk digunakan dalam proses audit menyeluruh terhadap prosedur penetapan harga transfer, meskipun demikian mungkin diperlukan suatu tindakan melengkapi dokumentasi dengan tambahan informasi saat audit berlangsung. Proses audit penetapan harga transfer sangat menekankan pada fakta-fakta yang terjadi atas transaksi. Proses audit seringkali melibatkan evaluasi yang sulit terhadap perbandingan transaksi-transaksi dan perbandingan di tingkat pasar. Audit dapat meminta informasi keuangan yang cukup rinci berikut dengan data dan fakta industri lainnya yang dijadikan pembanding. Ketersediaan informasi yang memadai dari berbagai sumber selama audit sangat penting untuk memfasilitasi pemeriksaan kepatuhan administrasi dari wajib pajak pada dua hal. Hal tersebut yakni kepatuhan atas penerapan transaksi yang dikendalikan dengan perusahaan afiliasi dan kepatuhan atas penegakan aturan penetapan harga transfer yang berlaku.

Dalam situasi di mana penilaian risiko penetapan harga transfer yang tepat menunjukkan bahwa proses audit yang menyeluruh diperlukan sehubungan dengan satu atau lebih masalah, jelaslah bahwa fiskus harus memiliki kemampuan untuk

mendapatkan semua dokumen dan informasi relevan yang dimiliki oleh wajib pajak dalam jangka waktu yang wajar. Hal ini termasuk informasi mengenai operasi dan fungsi wajib pajak, informasi tentang operasi, fungsi dan hasil keuangan perusahaan afiliasi yang melakukan transaksi afiliasi dengan wajib pajak, informasi mengenai data pembanding yang potensial (termasuk pembanding internal) dan dokumen mengenai kegiatan operasi dan hasil keuangan dari transaksi non-afiliasi. Sejauh informasi tersebut termasuk dalam dokumentasi harga transfer, informasi khusus yang diminta sebagai akibat tidak lengkapnya data dalam dokumentasi bisa dihindari. Bagaimanapun juga, hal seperti ini itu dapat terjadi dan akan memberatkan wajib pajak. Selain itu, hal ini juga akan menjadi tidak efisien untuk dokumentasi penentuan harga transfer yang mencoba mengantisipasi semua informasi yang mungkin diperlukan untuk proses audit yang menyeluruh. Dengan demikian, situasi seperti ini akan timbul saat fiskus ingin memperoleh informasi yang tidak termasuk dalam paket dokumentasi. Persyaratan-persyaratan seperti ini dalam proses audit harus menyeimbangkan kebutuhan antara informasi yang dibutuhkan oleh fiskus dan besarnya beban kepatuhan pada wajib pajak.

Sebagai kesimpulan, aturan dokumentasi terbaru memungkinkan para pengguna untuk menyusun dokumentasi berdasarkan tiga tujuan yang saling berkaitan. Tujuan yang pertama ialah bagaimana standarisasi format dokumentasi membolehkan wajib pajak untuk mengungkapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan lebih baik. Di sisi lain, fiskus juga dapat melihat dokumentasi penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha wajib pajak sebagai landasan untuk menilai resiko yang mungkin timbul pada transaksi terindikasi *transfer pricing*. Hal ini biasanya digunakan oleh fiskus dalam proses audit atas transaksi

transfer pricing. Tiga tujuan dokumentasi *transfer pricing* ini tentunya membutuhkan pemahaman yang lebih luas baik di sisi wajib pajak maupun di sisi fiskus. Sebagai tambahan informasi, *guidelines* telah mendampingi tujuan pendokumentasian dengan isu-isu kepatuhan yang mungkin akan timbul di kemudian hari. Isu-isu ini akan dibahas pada subbab berikutnya.

4.5. *Transfer pricing Guidelines 2017 – Chapter V Documentation: Sembilan*

Isu Kepatuhan Pajak

Penyusunan dokumentasi *transfer pricing* berikut tiga tujuannya tidak terlepas dari bagaimana wajib pajak dan fiskus dapat memahami arti penting dokumentasi *transfer pricing* berikut tujuannya dalam suatu keterpahaman (*understandability*) yang baik. Hal ini berarti bagaimana fiskus dan wajib pajak tidak merasa berat sebelah dalam penerapannya. Hal yang mendukung keterpahaman ini diangkat pada sembilan isu kepatuhan penyusunan yang dijabarkan berikut ini.

1. Ketersediaan Dokumen (*Contemporaneous Documentation*)

Setiap wajib pajak harus berusaha untuk menentukan harga transfer yang selaras dengan tujuan perpajakan sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan informasi yang tersedia pada saat transaksi berlangsung. Oleh karenanya wajib pajak harus mempertimbangkan apakah harga transfernya sesuai untuk tujuan perpajakan sebelum didokumentasikan dan dilaporkan di *tax return* (Surat Pemberitahuan/SPT).

Wajib Pajak tidak diharapkan untuk dikenai hukuman yang tidak proporsional berupa biaya yang melebihi manfaat pada saat memproduksi

dokumentasi. Karena itu, fiskus harus menyeimbangkan permintaan dokumentasi terhadap biaya-biaya yang akan timbul kepada wajib pajak terkait pembuatan dokumentasi tersebut. Apabila dalam proses pembuatan dokumentasi diketahui terdapat penyajian data harga transfer yang memiliki biaya besar dan tidak sebanding dengan manfaat yang diharapkan, wajib pajak sebaiknya tidak dibebankan untuk melaksanakannya.

2. Kerangka Waktu Dokumentasi (*Time Frame*)

Pada dasarnya, permintaan penyajian dokumentasi bisa berbeda-beda tergantung pada kepentingannya. Beberapa negara membutuhkan informasi untuk diselesaikan pada saat SPT diajukan. Di sisi lain, dokumentasi diharuskan siap pada saat proses audit *transfer pricing* dilaksanakan. Perbedaan persyaratan untuk menyediakan informasi ini sebenarnya dapat menambah kesulitan wajib pajak dalam menetapkan prioritas informasi yang paling relevan pada waktu yang tepat.

Contohnya dapat dilihat melalui dokumentasi *Local File*, *Master File*, dan *Country-by-Country Report*. Dokumen Lokal harus dipersiapkan sebelum masa pelaporan SPT (SPT Badan) berakhir atau dengan kata lain sebelum 30 April tahun pajak bersangkutan. Dokumen Induk harus ditinjau ulang dan jika perlu dapat diperbaharui dengan data induk perusahaan afiliasi sebelum menyampaikan SPT-

nya. Selain itu, apabila sebuah negara memiliki kebijakan untuk mengaudit transaksi sebagaimana terjadi dalam peraturan perpajakan mereka, mungkin perlu dipastikan kebenaran informasi yang harus diberikan sebelum pelaporan SPT.

Berkenaan dengan Laporan Per Negara, diakui bahwa dalam beberapa kasus terakhir laporan keuangan wajib dan laporan keuangan lainnya yang mungkin mengandung informasi relevan untuk data Laporan Per Negara yang dijelaskan

dalam Lampiran III pedoman ini mungkin saja tidak dapat diselesaikan sampai dengan tanggal penyampaian SPT pada tahun pajak berjalan. Oleh karena itu, tanggal penyelesaian Laporan Per Negara yang dijelaskan di Lampiran III Bab V dari pedoman ini dapat diperpanjang sampai satu tahun, mengikuti tanggal jatuh tempo pelaporan SPT yang dilakukan oleh perusahaan induk afiliasi.

3. Materialitas (*Materiality*)

Tidak semua transaksi yang terjadi antar perusahaan afiliasi cukup material untuk disajikan sebagai kelengkapan dokumentasi. Fiskus hanya memiliki ketertarikan untuk melihat informasi yang paling relevan. Sementara itu, pada saat bersamaan mereka juga memiliki kepentingan untuk melihat apakah wajib pajak mungkin kewalahan dengan tuntutan kepatuhan pajak terkait pendokumentasian item yang paling sesuai tersebut. Dengan demikian, persyaratan dokumentasi *transfer pricing* antar negara berdasarkan Lampiran II Bab V pedoman ini harus mencakup batasan materialitas spesifik seperti dasar perhitungan ukuran dan sifat perekonomian lokal, tingkat kepentingan kelompok perusahaan multinasional dalam perekonomian tersebut, ukuran dan sifat operasi entitas-entitas lokal yang dibandingkan dengan ukuran dan sifat keseluruhan kelompok perusahaan multinasional tersebut. Ukuran materialitas dapat dipertimbangkan secara relatif (misalkan ukuran transaksi tidak melebihi persentase dari pendapatan atau persentase dari biaya) atau dalam jumlah absolut (misalkan transaksi tidak melebihi jumlah tetap tertentu). Masing-masing negara harus mendirikan sendiri standar materialitas untuk keperluan Dokumen Lokal berdasarkan kondisi setempat. Standar materialitas juga harus menjadi standar objektif yang lazim dipahami dan diterima dalam praktek komersial.

Sejumlah negara yang telah memperkenalkan aturan dokumentasi harga transfer mereka telah menyederhanakan langkah-langkah yang mengecualikan Usaha Kecil dan Menengah (UKM) dari kewajiban dokumentasi *transfer pricing* atau membatasi informasi yang dibutuhkan oleh badan usaha tersebut. Hal ini bertujuan agar tidak membebankan biaya kepatuhan pajak dan beban-beban yang tidak proporsional dengan keadaan badan usaha tersebut. Oleh karenanya, fiskus tidak dianjurkan untuk tidak membebani UKM melainkan dengan perusahaan yang memiliki skala lebih besar. Meskipun demikian, UKM tetap diwajibkan untuk memberikan informasi dan dokumen tentang transaksi *cross-border* mereka secara spesifik sesuai dengan permintaan fiskus dalam proses pemeriksaan pajak atau untuk tujuan penilaian risiko.

4. Manajemen Penyimpanan Dokumen (*Retention of Documents*)

Wajib pajak tidak diperkenankan untuk menyimpan dokumen di luar periode yang wajar sesuai dengan persyaratan yurisdiksi nasional di salah satu perusahaan induk atau perusahaan lokal dalam satu grup usaha. Namun, terkadang informasi transaksi yang material dan dibutuhkan dalam paket dokumentasi (Dokumen Induk, Dokumen Lokal, dan Laporan Per Negara) yang relevan dengan penetapan harga transfer diselidiki untuk tahun berikutnya yang tidak dibatasi oleh waktu. Sebagai contoh, misalnya di mana wajib pajak secara sukarela menyimpan informasi tersebut sehubungan dengan kontrak jangka panjang, atau menentukan apakah standar komparatif yang berkaitan dengan penerapan metode *transfer pricing* di tahun berikutnya terpenuhi. fiskus harus mengingat kesulitan dalam menemukan dokumen untuk tahun-tahun sebelumnya dan harus membatasi permintaan tersebut ke kejadian di mana mereka memiliki alasan bagus sehubungan

dengan transaksi yang sedang diteliti untuk meninjau dokumen yang telah diminta pada waktu yang telah ditentukan.

Karena kepentingan utama fiskus yang utama adalah jika dokumen yang diperlukan diajukan pada waktu yang tepat apabila diminta oleh fiskus dalam proses pemeriksaan, maka dokumentasi harus disimpan dengan layak misalkan di kertas, formulir elektronik, atau dalam sistem lain yang harus berdasarkan kebijakan wajib pajak yang diberikan. Selain itu, informasi yang relevan dapat segera tersedia untuk fiskus dalam bentuk yang telah ditentukan oleh peraturan dan praktik negara setempat.

5. Frekuensi Pembaharuan Data (*Frequency of documentation updates*)

Dokumentasi *transfer pricing* disarankan untuk ditinjau secara berkala untuk menentukan apakah analisis fungsional dan analisis ekonomi masih akurat dan relevan dan untuk mengakomodir validitas metodologi penetapan harga transfer yang diterapkan. Secara umum, Dokumen Induk, Dokumen Lokal dan Laporan Per Negara harus ditinjau dan diperbarui setiap tahunnya. Namun, perlu diakui dalam banyak situasi, variabel-variabel seperti kondisi bisnis, analisis fungsional, dan kondisi pembanding tidak terlalu berubah secara signifikan dari tahun ke tahun.

Untuk menyederhanakan beban kepatuhan pada pembayar pajak, fiskus dapat menentukan (selama kondisi operasi tetap ada dan tidak berubah) bahwa pencarian data pembanding yang mendukung Dokumen Lokal harus diperbaharui setiap tiga tahun dan bukannya setiap tahun. Namun data keuangan untuk pembanding tetap harus diperbarui setiap tahun secara berurutan untuk menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan andal.

6. Bahasa Dokumentasi (*Language*)

Perlunya menyediakan dokumentasi dalam bahasa lokal merupakan faktor yang menyulitkan sehubungan dengan dokumentasi *transfer pricing*. kebutuhan tambahan waktu dan biaya yang cukup besar akan timbul dalam proses penerjemahan dokumen. Bahasa dokumentasi *transfer pricing* yang dilaporkan seharusnya ditetapkan berdasarkan undang-undang setempat. Negara dianjurkan untuk mengizinkan pengarsipan dokumentasi *transfer pricing* yang umum digunakan dalam suatu yurisdiksi dengan bahasa yang umum digunakan. Ketika fiskus percaya bahwa terjemahan dokumentasi tersebut menjadi perlu, mereka harus membuat permintaan yang spesifik pada proses penerjemahan dengan pemberian waktu yang cukup dan menghindari beban kepatuhan yang tidak perlu.

7. Sanksi (*Penalties*)

Banyak negara telah menerapkan sanksi terkait dokumentasi *transfer pricing*. Sanksi ini bertujuan untuk mengefisiensikan administrasi dokumentasi *transfer pricing*. Sanksi dirancang untuk membuat ketidakpatuhan lebih mahal daripada kepatuhan. Besaran dan administrasinya diatur oleh undang-undang yurisdiksi setempat. Pada praktiknya, administrasi sanksi ini bervariasi di setiap negara. Adanya perbedaan sanksi di setiap yurisdiksi dapat mempengaruhi kualitas kepatuhan wajib pajak sehingga wajib pajak bisa didorong untuk patuh dalam satu aturan yurisdiksi dimana ia bertempat.

Sanksi terkait dokumentasi biasanya dijatuhkan disebabkan karena ketidaktepatan wajib pajak dalam melaporkan dokumen *transfer pricing* atau kesalahan dalam penyampaian informasi. Nominal sanksi biasanya diatur dalam hukum sipil yurisdiksi setempat berupa satuan nominal keuangan tertentu. Sanksi terkait dokumentasi ini didasarkan pada jumlah yang tetap yang mungkin dinilai

untuk setiap dokumen yang hilang atau untuk setiap tahun fiskal yang sedang diperiksa. Sanksi dapat dihitung sebagai persentase tertentu dari aturan perpajakan, persentase penyesuaian terkait dengan pendapatan, atau sebagai persentase dari jumlah transaksi lintas batas yang tidak terdokumentasikan.

Salah satu cara negara untuk mendorong wajib pajak untuk menaati administrasi dokumentasi *transfer pricing* adalah dengan merancang insentif kepatuhan seperti proteksi penalti atau pergeseran beban pembuktian. Apabila dokumentasi memenuhi persyaratan dan disampaikan tepat waktu, wajib pajak dapat dikecualikan dari sanksi pajak atau dikenai hukuman yang lebih rendah jika dokumentasi *transfer pricing* dibuat dengan benar dan dipertahankan. Di beberapa yurisdiksi, beban pembuktian dokumentasi *transfer pricing* dapat digeser kepada fiskus apabila dokumentasi yang memadai diberikan secara tepat waktu. Hal ini menawarkan ukuran lain yang bisa digunakan untuk membuat insentif terkait kepatuhan dokumentasi penetapan harga transfer.

8. Kerahasiaan (*Confidentiality*)

Fiskus harus mengambil langkah tepat untuk memastikan tidak ada keterbukaan informasi yang bersifat sensitif kepada publik (rahasia dagang, rahasia saintifik, dll.) dan informasi sensitif lainnya yang tercantum dalam paket dokumentasi (Dokumen Lokal, Dokumen Induk, dan Laporan Per Negara). Fiskus juga harus menjamin informasi yang disajikan oleh wajib pajak dalam dokumentasi harga transfernnya tetap rahasia. Dalam kasus dimana pengungkapan diperlukan di proses persidangan atau keputusan pengadilan, setiap upaya harus dilakukan untuk memastikan kerahasiaan dokumen tetap terjaga dan informasi hanya diungkapkan hanya pada saat dibutuhkan.

9. Isu Kepatuhan Lainnya (*Other Compliance Issues*)

Persyaratan untuk menggunakan informasi yang paling andal biasanya (tapi tidak selalu) meminta penggunaan data pembanding lokal di atas penggunaan pembanding di tingkat regional apabila pembanding lokal semacam itu cukup tersedia. Pembanding regional dalam dokumentasi *transfer pricing* adalah rincian data pembanding yang disiapkan untuk negara-negara di wilayah geografis yang sama dalam situasi di mana pembanding lokal tidak dapat memberikan informasi yang paling andal. Apabila pencarian data pembanding berikut dengan tingkat materialitas dan kenaikan biaya kepatuhan menjadi penting untuk dipertimbangkan, maka wajib pajak harus benar-benar menyeleksi data pembanding yang paling material agar terjadi efisiensi biaya kepatuhan tersebut. Dalam panduan ini, terdapat sesuatu yang menarik. Penilaian risiko dan dokumentasi *transfer pricing* yang tersertifikasi oleh auditor luar atau pihak ketiga lainnya tidak disarankan dalam panduan ini. Hal ini juga termasuk penggunaan perusahaan konsultan untuk menyiapkan dokumentasi harga transfer.

Peneliti telah menjabarkan keterbaruan standarisasi dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan OECD *Transfer Pricing Guidelines 2017 – Chapter V: Documentation*. Sebagai negara yang ikut menekan aksi 13 BEPS, Indonesia pastinya harus segera memperbaharui ketentuan yang ada dengan meniru atau bahkan mengadopsi standar global. Sejak awal *guidelines* diterapkan pada 1995, peraturan mengenai dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia juga bergerak dinamis. pada subbab berikutnya akan dijelaskan perkembangan aturan mengenai dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia sampai PMK-213/2016.

4.6. Dinamika Peraturan Dokumentasi *Transfer Pricing* di Indonesia

Berdasarkan Pasal 3 ayat (6) UU KUP (1983) mengenai Surat Pemberitahuan, sejatinya dalam administrasi Surat Pemberitahuan (SPT) mensyaratkan adanya keterangan dan/atau dokumen yang harus dilampirkan dengan SPT itu sendiri. Sementara itu menurut Pasal 28 ayat (11) dalam peraturan yang sama menyatakan bahwa buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau secara program aplikasi on-line wajib disimpan selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau tempat tinggal Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan Wajib Pajak badan.

Menurut pasal 10 ayat (2) PP 74/2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan diatur bahwa dalam hal wajib pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain meliputi dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Pada pasal 10 ayat (3) peraturan yang sama menyatakan bahwa pemerintah perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya.

Sementara itu, apabila merujuk pada UU PPh Pasal 18 ayat (4) mengenai Hubungan Istimewa, maka wajib pajak yang memiliki transaksi afiliasi diwajibkan untuk melampirkan beberapa dokumen khusus dalam SPT-nya sesuai yang

diamanatkan pada PER-39/2009 yang berhubungan dengan PER-34/2010. Mengulang penjelasan pada bab terdahulu, lampiran yang dimaksud adalah sebagai berikut:

4. Pernyataan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa (Lampiran Khusus 3A/3B), yang berisi:
 - a. Daftar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, meliputi nama, alamat, NPWP (*Tax Identification Number*), kegiatan usaha lawan transaksi, dan bentuk hubungan dengan wajib pajak.
 - b. Rincian transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, meliputi nomor urut transaksi berdasarkan urutan waktu, nama mitra transaksi, jenis transaksi, nilai transaksi, dan metode penetapan harga, serta alasan penggunaan metode tersebut.
5. Dokumentasi Penetapan Harga Wajar (Lampiran Khusus 3A-1/3B-1); Dalam lampiran ini wajib pajak memberikan pernyataan tentang dibuat atau tidaknya dokumentasi penetapan harga wajar dan menyatakan:
 - a. Membuat catatan-catatan khusus sebagai pendukung bahwa transaksi yang dilakukan oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran (*arm's length principle*) dan kelaziman.
 - b. Gambaran perusahaan secara rinci.
 - c. Catatan rinci mengenai transaksi.
 - d. Catatan hasil analisis kesebandingan.
 - e. Catatan mengenai penentuan harga wajar.

Merujuk pada kondisi di atas, wajib pajak yang diwajibkan untuk melampirkan dokumen sebagaimana diamanatkan pada PER 39/2009 dan/atau PER 34/2010 harus memahami kaidah penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atau *Arm's Length Principle*. Pada tanggal 6 September 2010, pemerintah menetapkan peraturan yakni PER 43/2010 yang berjudul Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. PER 43/2010 dibuat dengan mempertimbangkan hal berikut:

1. Pasal 32A UU PPh yang menyatakan bahwa pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak;
2. Pasal 18 ayat (3) UU PPh menyatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya; serta
3. Pasal 18 ayat (4) mengenai pihak-pihak yang dimaksud memiliki hubungan istimewa.
4. Pemberian kepastian dan kelancaran dalam penerapan kewajaran dan kelaziman usaha, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak

tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

PER 43/2010 /2010 berisi sebagai berikut:

1. Bab I mengenai Ketentuan Umum: berisi istilah-istilah penting yang digunakan pada peraturan ini.
2. Bab II mengenai Ruang Lingkup: berisi jenis transaksi yang dilakukan pada pihak yang memiliki hubungan istimewa.
3. Bab III mengenai Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dan Analisis Kesebandingan.
4. Bab IV mengenai Metode Penentuan Harga Wajar datau Laba Wajar.
5. Bab V mengenai Harga Wajar datau Laba Wajar: berisi penjelasan mengenai harga wajar atau laba wajar sesuai dengan *arm's length range* atau rentang harga/laba wajar.
6. Bab VI mengenai Transaksi Khusus: berisi jenis-jenis transaksi khusus yang berkaitan dengan penerapan ALP.
7. Bab VII mengenai Dokumen dan Kewajiban Pengisian SPT: merujuk pada data-data pada lampiran 3A/3B dan 3A-1/3B-1 pada PER 39.
8. Bab VIII mengenai Kewenangan Direktur Jenderal Pajak: berisi kewenangan DJP dalam mengatur dan mengarahkan wajib pajak dalam melaksanakan ALP.
9. Bab IX mengenai Hak-hak Wajib Pajak: berisi hak wajib pajak dengan kaitannya pada permohonan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure/MAP) dan Kesepakatan Harga Transfer (Advance

Pricing Agreement/APA) sebagai hal-hal yang dipertimbangkan untuk menerapkan ALP.

10. Bab X mengenai Ketentuan Penutup.

Sebagaimana kita ketahui bersama bahwa peraturan perpajakan selalu dinamis. Untuk mengikuti perkembangan zaman, pada tanggal 11 November 2011 pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan PER 32/2011 untuk menyempurnakan PER 43/2010. Perubahan terjadi pada pasal-pasal dari PER 43/2010 /2010 sebagaimana dikutip dari Hutabarat (2012):

1. Perubahan Pasal-pasal: Pasal 1 mengenai ketentuan umum, pasal 2 mengenai ruang lingkup transaksi, pasal 3 dan pasal 4 mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta analisis kesebandingan, pasal 7, 8, dan 9 mengenai *functional analysis*, pasal 11 mengenai perubahan penetapan metode harga pasar wajar dari hirarki menjadi *the most appropriate method*, pasal 14 mengenai penetapan harga pasar wajar atas transaksi jasa, pasal 17 mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas pengalihan harta tidak berwujud, penambahan *contribution agreements*, perubahan pada pasal 18 dan 19 mengenai kewajiban pelampiran dokumentasi *transfer pricing*, pasal 20 dan 21 mengenai kewenangan Direktur Jendral Pajak, dan pasal 22 serta 23 mengenai hak-hak Wajib Pajak.
2. Penambahan pasal: Pasal 4a mengenai penggunaan pembanding internal dan eksternal, pasal 17A mengenai *cost*.
3. Penghapusan Pasal 12.

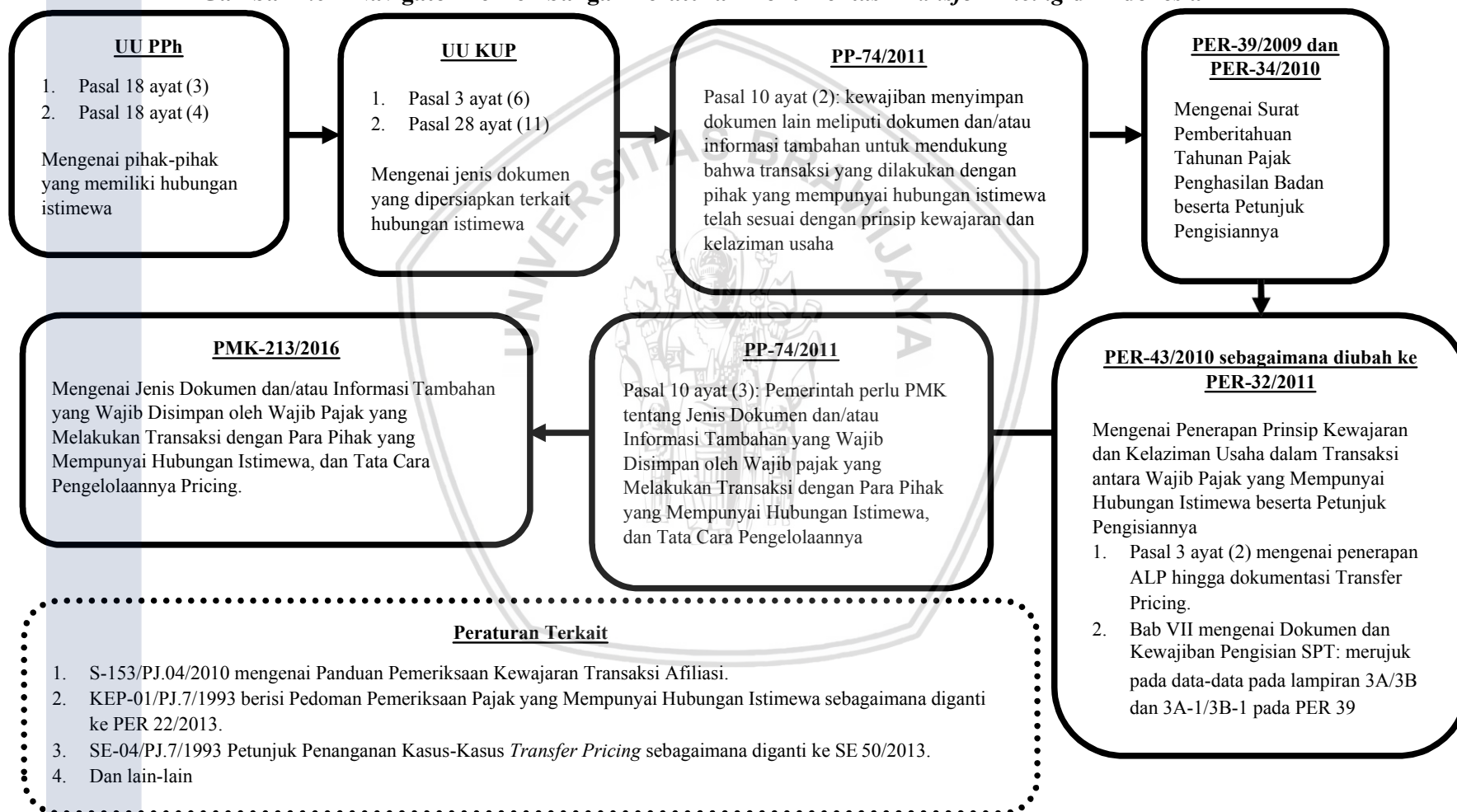
Peneliti menekankan PER 43/2010 sebagaimana yang telah diubah pada PER 32/2011 sebagai cara untuk mengarahkan pembaca terkait pentingnya dokumentasi

transfer pricing. Sebagaimana yang telah dijelaskan pada Bab II penelitian ini, pada pasal 3 ayat (2) dijadikan dasar untuk melaksanakan proses dokumentasi *transfer pricing*.

Sebagaimana yang telah dijelaskan sebelumnya, pemerintah perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya. Berdasarkan perkembangan dokumentasi *transfer pricing* secara global yang telah dijelaskan pada subbab awal pada bab ini, maka peneliti mengarahkan pembaca pada terbitnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213 tahun 2016 mengenai Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya yang akan dijelaskan pada subbab terakhir pada bab ini.

Sebagai cara untuk memudahkan pembaca dalam memahami perkembangan aturan terkait dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia, peneliti telah menjabarkan pada bagan yang ada di halaman berikutnya. Beberapa aturan inti berikut pasal-pasal yang disederhanakan untuk mengantarkan pembaca pada keterbaruan peraturan dokumentasi *transfer pricing*. Pada akhirnya, penjelasan bagan akan bermuara pada PMK-213/2016. Pada bahasan subbab selanjutnya, peneliti akan membahas isi dari PMK-213/2016 dengan pembahasan yang lebih terarah.

Gambar 4.6 – Navigator Perkembangan Peraturan Dokumentasi *Transfer Pricing* di Indonesia



Sumber: hasil olahan peneliti

4.7. Membedah Peraturan Menteri Keuangan PMK 213/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Tata Cara Pengelolaannya.

Di Indonesia, format baru dokumentasi *transfer pricing* diadopsi dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK 213/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya berikut dengan lampirannya. Peraturan ini ditetapkan pada 30 Desember 2016. Peraturan tersebut sekaligus sebagai wujud dari komitmen Indonesia atas standar minimum dokumentasi *transfer pricing* yang digaungkan dalam Proyek Anti-BEPS. Peraturan ini berisi 14 Pasal dan beberapa lampiran (Lampiran A-G). Beberapa latar belakang timbulnya PMK 213/2016 adalah sebagai berikut:

1. Berdasarkan ketentuan pasal 3 ayat (6) dan Pasal 28 ayat (11) UU KUP, wajib pajak harus melampirkan dokumen berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dalam surat pemberitahuannya, dan wajib menyimpan buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia;
2. Menurut pasal 10 ayat (2) PP 74/2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan diatur bahwa dalam hal wajib pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain meliputi dokumen

dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha;

3. Menurut pasal 10 ayat (3) PP 74/2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya

4.7.1. Jenis-jenis Dokumen Transfer Pricing dan Isinya.

Dokumen yang perlu disiapkan dalam peraturan ini terbagi menjadi tiga bagian:

1. Dokumen Induk atau *Master File*; adalah dokumen yang memuat informasi mengenai grup usaha sebagai berikut:
 - a. Struktur dan bagan kepemilikan serta negara atau yurisdiksi masing-masing anggota yang dirinci sebagai berikut:
 - i. Daftar pemegang saham dan persentase kepemilikan saham serta daftar pengurus dari masing-masing anggota Grup Usaha;
 - ii. Bagan kepemilikan Grup Usaha yang menunjukkan keseluruhan hubungan kepemilikan saham anggota Grup Usaha; dan
 - iii. Lokasi geografis (negara atau yurisdiksi) masing-masing anggota Grup Usaha.
 - b. Kegiatan usaha yang dilakukan; yang dirinci sebagai berikut:

- i. Daftar anggota Grup Usaha dan kegiatan usaha masing-masing anggota Grup Usaha;
- ii. Faktor penentu yang mempunyai peran penting dalam menentukan laba masing-masing anggota Grup Usaha;
- iii. Penjelasan dan skema/ grafik/ diagram mengenai rantai usaha untuk 5 (lima) besar produk dan/atau jasa yang dihasilkan oleh Grup Usaha serta untuk produk atau jasa lain yang dihasilkan oleh Grup Usaha dengan nilai peredaran bruto usaha 5 (lima) persen atau lebih dari total peredaran bruto Grup Usaha;
- iv. Daftar dan penjelasan mengenai kontrak-kontrak/ perjanjian-perjanjian yang penting antar anggota Grup Usaha, termasuk penjelasan mengenai kemampuan dari anggota Grup Usaha yang menyediakan Jasa serta kebijakan harga transfer atas pengalokasian biaya-biaya dalam rangka penyediaan jasa serta penentuan harga yang harus dibayar atas penyediaan jasa antar anggota dalam Grup Usaha;
- v. Penjelasan mengenai lokasi geografis (negara atau yurisdiksi) yang menjadi pasar utama dari produk-produk dan/atau jasa-jasa yang dihasilkan oleh Grup Usaha;
- vi. Penjelasan umum mengenai analisis fungsional Grup Usaha yang mencakup analisis fungsi, aset, dan risiko yang dilakukan Grup Usaha yang menjelaskan kontribusi dari setiap anggota Grup Usaha dalam pembentukan nilai; dan

- vii. Penjelasan mengenai restrukturisasi usaha, akuisisi usaha, dan divestasi usaha yang pernah dilakukan oleh anggota Grup Usaha selama 5 (lima) tahun terakhir.
- c. Harta tidak berwujud yang dimiliki;
 - i. Penjelasan tentang strategi Grup Usaha dalam pengembangan, kepemilikan, dan eksploitasi harta tidak berwujud, termasuk lokasi fasilitas kegiatan riset dan pengembangan serta lokasi manajemen R&D ;
 - ii. Daftar harta tidak berwujud atau kelompok harta tidak berwujud milik Grup Usaha yang penting untuk analisis Penentuan Harga Transfer, serta penjelasan mengenai anggota Grup Usaha yang secara hukum memiliki harta dimaksud;
 - iii. Daftar dan penjelasan mengenai pihak-pihak dalam anggota Grup Usaha yang berkontribusi dalam pengembangan harta tidak berwujud;
 - iv. Daftar kontrak/ perjanjian antar anggota Grup Usaha terkait harta tidak berwujud termasuk perjanjian Cost Contribution Arrangement (CCA), perjanjian jasa riset dan pengembangan, serta perjanjian terkait pemberian lisensi;
 - v. Penjelasan tentang kebijakan harga transfer Grup Usaha sehubungan dengan kegiatan Riset dan Pengembangan dan harta tidak berwujud; dan
 - vi. Penjelasan tentang pengalihan kepemilikan harta tidak berwujud yang terjadi antar anggota Grup Usaha dalam Tahun Pajak yang bersangkutan termasuk nama anggota Grup Usaha, negara atau

yurisdiksi, dan kompensasi atas pengalihan kepemilikan harta tidak berwujud.

- d. Aktivitas keuangan dan pembiayaan; dan
 - i. Penjelasan tentang pembiayaan yang digunakan oleh Grup Usaha, termasuk perjanjian pembiayaan dengan pemberi pinjaman yang independen;
 - ii. Identifikasi dan penjelasan tentang anggota Grup Usaha yang menjalankan fungsi sebagai pusat keuangan/ pembiayaan untuk anggota Grup Usaha, termasuk informasi tentang negara atau yurisdiksi tempat anggota Grup Usaha tersebut didirikan dan tempat manajemen efektifnya berada; dan
 - iii. Penjelasan tentang kebijakan harga transfer sehubungan perjanjian perjanjian pembiayaan antar anggota Grup Usaha.
 - e. Laporan Keuangan Konsolidasi Entitas Induk dan informasi perpajakan terkait Transaksi Afiliasi; yang terdiri sebagai berikut:
 - i. Laporan keuangan konsolidasi Grup Usaha untuk Tahun Pajak terkait baik yang disiapkan untuk kepentingan eksternal maupun internal; dan
 - ii. Daftar dan penjelasan tentang Advance Pricing Agreement (APA) yang dimiliki oleh anggota Grup Usaha dan ketentuan perpajakan lainnya terkait alokasi penghasilan antar anggota Grup Usaha.
2. Dokumen Lokal atau *Local File*; adalah dokumen yang memuat informasi mengenai wajib pajak sebagai berikut:
- a. Identitas dan kegiatan usaha yang dilakukan;

- i. Penjelasan tentang struktur manajemen Wajib Pajak, bagan organisasi, informasi mengenai pihak-pihak di dalam atau luar negeri yang merupakan pihak-pihak yang memiliki Hubungan Istimewa, dan negara atau yurisdiksi pihak-pihak tersebut berada;
 - ii. Penjelasan detail tentang usaha dan strategi usaha yang dilakukan oleh Wajib Pajak, termasuk indikasi dalam hal Wajib Pajak terlibat atau terpengaruh restrukturisasi usaha atau pengalihan harta tidak berwujud dalam Grup Usaha yang sedang atau telah terjadi pada tahun sebelumnya, dan penjelasan mengenai pengaruhnya terhadap Wajib Pajak;
 - iii. Aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak; dan
 - iv. Gambaran lingkungan usaha secara rinci, termasuk daftar pesaing utama.
- b. Informasi Transaksi Afiliasi dan transaksi independen yang dilakukan;
- i. Skema transaksi dan penjelasannya;
 - ii. Kebijakan penetapan harga yang diterapkan selama 5 (lima) tahun terakhir;
 - iii. Penjelasan atas masing-masing transaksi dan latar belakang dilakukannya transaksi tersebut;
 - iv. jumlah nominal transaksi yang dirinci per jenis transaksi dan per lawan transaksi;
 - v. informasi tentang lawan transaksi dalam setiap jenis transaksi dan penjelasan mengenai hubungan Wajib Pajak dengan masing-masing lawan transaksi tersebut;

- vi. Informasi dalam bentuk tabel sekurang-kurangnya mengenai:
 - 1) Nomor dan tanggal faktur;
 - 2) Nama lawan transaksi;
 - 3) Negara atau yurisdiksi lawan transaksi;
 - 4) Nama produk;
 - 5) Spesifikasi/ kualitas produk;
 - 6) Jumlah unit/ kuantitas;
 - 7) Harga per unit (ukuran terkecil yang lazim digunakan) ; dan
 - 8) Tanggal pengiriman/ pengapalan barang, dalam hal Wajib Pajak melakukan Transaksi Afiliasi terkait produk komoditas; dan
- vii. Salinan perjanjian/kontrak terkait transaksi yang nilainya signifikan;
- c. Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha;
 - i. Penjelasan rinci tentang analisis kesebandingan setiap Transaksi Afiliasi yang dilakukan Wajib Pajak yang meliputi analisis atas karakteristik produk atau jasa, analisis fungsional (analisis fungsi, aset, dan risiko), ketentuan dalam kontrak, strategi usaha, dan kondisi ekonomi, termasuk analisis kesebandingan atas perbedaan kondisi dengan tahun-tahun sebelumnya;
 - ii. Penjelasan rinci mengenai karakterisasi usaha yang dijalankan Wajib Pajak berdasarkan hasil analisis fungsional (analisis fungsi, aset, dan risiko);
 - iii. Penjelasan tentang metode Penentuan Harga Transfer yang paling sesuai untuk setiap jenis Transaksi Afiliasi, alasan pemilihan metode

tersebut, serta keunggulan metode yang dipilih dibandingkan dengan metode-metode lainnya;

iv. Penjelasan tentang:

1) Pihak yang dipilih sebagai pihak yang diuji dalam penerapan metode Penentuan Harga Transfer dan alasan pemilihannya; dan

2) Rasio keuangan atau indikator tingkat laba yang digunakan dalam penerapan metode Penentuan Harga Transfer, dalam hal Wajib Pajak menggunakan metode Penentuan Harga Transfer berbasis laba bruto atau neto;

v. Ringkasan mengenai asumsi-asumsi yang digunakan dalam penerapan metode Penentuan Harga Transfer;

vi. Penjelasan mengenai alasan penggunaan analisis tahun jamak dalam hal diperlukan;

vii. Daftar dan penjelasan tentang transaksi pembanding internal dan/ atau eksternal yang dipilih, dan detail penjelasan tentang kriteria yang digunakan dalam pencarian data pembanding dan sumber informasi data pembanding yang digunakan;

viii. Ikhtisar laporan keuangan yang digunakan dalam penerapan metode Penentuan Harga Transfer, termasuk laporan keuangan yang tersegmentasi dalam hal Wajib Pajak memiliki lebih dari 1 (satu) karakterisasi usaha;

ix. Penjelasan mengenai penerapan metode Penentuan Harga Transfer berdasarkan pembanding terpilih, rentang harga atau laba wajar yang

digunakan, dan titik acuan di dalam rentang harga atau laba wajar yang menjadi dasar penentuan harga transfer;

- x. Penjelasan tentang penyesuaian yang dilakukan dalam rangka meningkatkan kesebandingan, termasuk penjelasan apakah penyesuaian hanya dilakukan terhadap pihak yang diuji, terhadap transaksi pembanding atau terhadap keduanya;
 - xi. Penjelasan mengenai kesimpulan bahwa Penentuan Harga Transfer telah atau belum sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha; dan
 - xii. Salinan Advance Pricing Agreement (APA) yang dimiliki anggota Grup Usaha lainnya dan ketentuan perpajakan lainnya yang terkait dengan Transaksi Afiliasi Wajib Pajak.
- d. Informasi keuangan Wajib Pajak yang memuat data sebagai berikut:
- i. Laporan keuangan Wajib Pajak yang telah di audit akuntan publik untuk Tahun Pajak terkait dengan Dokumen Penentuan Harga Transfer, atau laporan keuangan yang belum diaudit dalam hal laporan keuangan Wajib Pajak yang telah di audit akuntan publik belum tersedia;
 - ii. Laporan keuangan Wajib Pajak yang tersegmentasi berdasarkan karakterisasi usaha, dalam hal Wajib pajak memiliki lebih dari 1 (satu) karakterisasi usaha;
 - iii. Informasi dan penjelasan penggunaan informasi dalam laporan keuangan yang terkait dengan penerapan metode Penentuan Harga Transfer; dan

- iv. Ringkasan informasi keuangan yang relevan dari pembanding yang digunakan dalam penerapan metode Penentuan Harga Transfer dan sumber informasi keuangan tersebut.
- e. Peristiwa-peristiwa/kejadian-kejadian/fakta-fakta non-keuangan yang memengaruhi pembentukan harga atau tingkat laba.

Dalam hal Wajib pajak mempunyai lebih dari satu kegiatan usaha dengan karakterisasi usaha yang berbeda, dokumen lokal harus disajikan secara tersegmentasi sesuai dengan karakterisasi usaha yang dimiliki.

- 3. Laporan per Negara atau *Country by Country Report*; adalah dokumen yang berisi data sebagai berikut:
 - a. Informasi yang digunakan hanya dalam penilaian resiko penghindaran pajak meliputi: alokasi penghasilan, pajak yang dibayar, dan aktivitas usaha per negara atau yurisdiksi dari seluruh anggota grup usaha baik di dalam negeri maupun luar negeri, yang meliputi nama negara atau yurisdiksi, peredaran bruto, laba (rugi) sebelum pajak, pajak penghasilan yang telah dipotong/dipungut/dibayar sendiri, pajak penghasilan terutang, modal, akumulasi laba ditahan, jumlah pegawai tetap, dan harta berwujud selain kas dan setara kas; dan
 - b. Daftar anggota grup usaha dan kegiatan usaha utama per negara atau yurisdiksi.

Penyusunan laporan per negara dilakukan melalui pembentukan kertas kerja laporan per negara dan dilampirkan pada laporan per negara.

4.7.2. Pihak yang Membuat Dokumen Transfer Pricing

Pihak yang memiliki kewajiban untuk membuat dokumen transfer pricing adalah sebagai berikut:

1. Untuk pembuatan Dokumen Induk atau *Master File* dan Dokumen Lokal atau *Local File*:
 - a. Wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi dengan nilai peredaran bruto tahun pajak sebelumnya dalam satu tahun pajak lebih dari Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah);
 - b. Wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi dengan nilai tahun pajak sebelumnya dalam satu tahun pajak lebih dari Rp20.000.000.000,00 (dua puluh miliar rupiah) untuk transaksi barang berwujud; atau
 - c. Wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi dengan nilai tahun pajak sebelumnya dalam satu tahun pajak lebih dari Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) untuk masing-masing penyediaan jasa, pembayaran bunga, pemanfaatan barang tidak berwujud, atau transaksi afiliasi lainnya;
 - d. Pihak afiliasi yang berada di negara atau yurisdiksi dengan tarif pajak penghasilan lebih rendah dari pada tarif pajak penghasilan yang tertera pada UU KUP.

pembuatan dua dokumen di atas wajib dibuat ikhtisar dan disampaikan sebagai lampiran Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Badan tahun pajak yang bersangkutan.
2. Untuk pembuatan Dokumen Induk atau Master File, Dokumen Lokal atau Local File, dan Laporan per Negara atau Country by Country Report berlaku pada wajib pajak yang merupakan entitas induk dari suatu grup usaha yang

memiliki peredaran bruto konsolidasi pada tahun pajak bersangkutan paling sedikit Rp11.000.000.000.000,00 (sebelas triliun rupiah). Dalam pembuatan laporan per negara untuk Tahun pajak 2016 dan seterusnya, ikhtisar wajib disampaikan sebagai lampiran Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Badan tahun pajak berikutnya.

3. Ketentuan khusus berlaku dalam hal wajib pajak dalam negeri berkedudukan sebagai anggota grup usaha dan entitas induk dari grup usaha merupakan subjek pajak luar negeri, Wajib pajak dalam negeri wajib menyampaikan laporan per negara sepanjang negara atau yurisdiksi tempat entitas induk berdomisili:
 - a. Tidak mewajibkan penyampaian laporan per negara;
 - b. Tidak memiliki perjanjian dengan pemerintah Indonesia mengenai pertukaran informasi perpajakan; atau
 - c. Memiliki perjanjian dengan pemerintah Indonesia mengenai pertukaran informasi perpajakan, namun laporan per negara tidak dapat diperoleh pemerintah Indonesia dari negara atau yurisdiksi tersebut.
4. Dalam hal Wajib Pajak memiliki transaksi afiliasi namun tidak diwajibkan untuk menyelenggarakan dan menyimpan Dokumen Penentuan Harga Transfer sebagaimana dimaksud pada poin 1, 2, dan 3 di atas, Wajib Pajak tetap diwajibkan untuk menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Afiliasi tersebut sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

4.7.3. Sumber Data dan Waktu Pembuatan Dokumen Transfer Pricing

Dibagi menjadi dua sebagai berikut:

1. Pembuatan Dokumen Induk atau *Master File* dan Dokumen Lokal atau *Local File* wajib diselenggarakan berdasarkan data dan informasi yang tersedia pada saat dilakukan Transaksi Afiliasi. Dua dokumen ini harus tersedia paling lama 4 (empat) bulan setelah akhir tahun pajak. Selain itu dokumen ini harus dilampiri dengan surat pernyataan mengenai saat tersedianya Dokumen Penentuan Harga Transfer tersebut yang ditandatangani oleh pihak yang menyediakan Dokumen Penentuan Harga Transfer.
2. Pembuatan Laporan per Negara atau *Country by Country Report* wajib diselenggarakan berdasarkan data dan informasi yang tersedia sampai dengan akhir tahun pajak. Dokumen ini harus tersedia paling lama 12 (dua belas) bulan setelah akhir tahun pajak.

4.7.4. Administrasi Dokumentasi Transfer Pricing

Dalam peraturan ini disebutkan beberapa hal penting di luar beberapa poin yang dijelaskan di atas yang dijelaskan sebagai berikut:

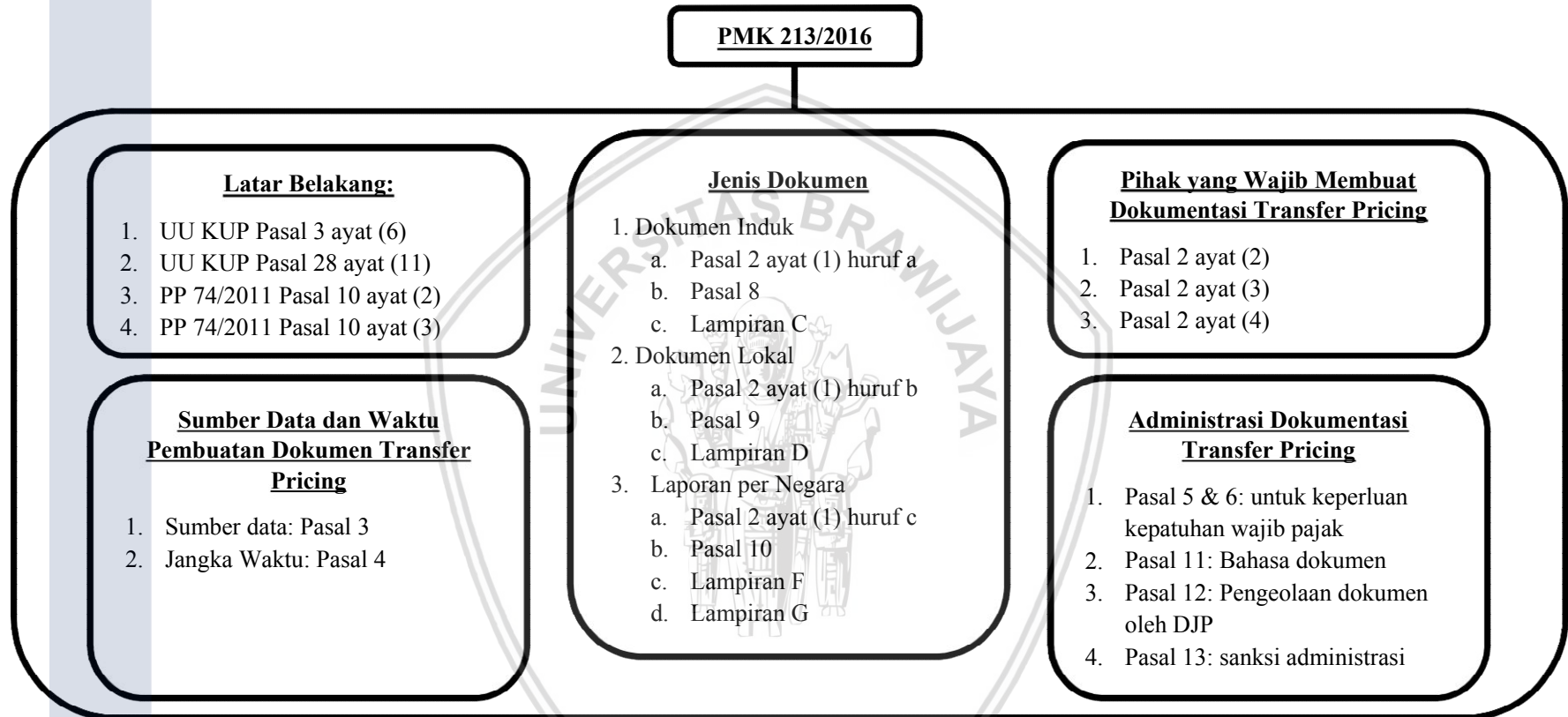
1. Dalam hal diperlukan untuk pengawasan kepatuhan Wajib Pajak, pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, atau penyidikan, Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan permintaan Dokumen Penentuan Harga Transfer berupa Dokumen Induk atau *Master File* dan Dokumen Lokal atau *Local File* dalam jangka waktu sebagaimana diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

2. Dalam hal wajib pajak menyampaikan Dokumen Penentuan Harga Transfer melebihi jangka waktu sebagaimana dimaksud pada poin 1, Dokumen Penentuan Harga Transfer yang disampaikan tidak dipertimbangkan sebagai Dokumen Penentuan Harga Transfer.
3. Dalam rangka melaksanakan proses penelitian keberatan, pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar, pengurangan atau pembatalan surat tagihan pajak yang tidak benar, atau pembetulan, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk melakukan permintaan Dokumen Penentuan Harga Transfer.
4. Dokumen Penentuan Harga Transfer harus dibuat oleh Wajib Pajak dalam bahasa Indonesia. Dalam hal Wajib Pajak telah mendapat izin Menteri Keuangan untuk menyelenggarakan pembukuan dalam bahasa asing dan mata uang selain rupiah, Dokumen Penentuan Harga Transfer dapat dibuat sesuai dengan bahasa asing yang tercantum dalam izin penyelenggaraan pembukuan dimaksud dan disertai dengan terjemahannya dalam bahasa Indonesia.
5. Dokumen Penentuan Harga Transfer yang diterima oleh Direktur Jenderal Pajak dikelola secara khusus oleh Direktur Jenderal Pajak. Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pengelolaan Dokumen Penentuan Harga Transfer dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak.
6. Wajib Pajak yang tidak memenuhi kewajiban sebagaimana diterangkan dalam peraturan ini dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Setelah peneliti menjabarkan secara rinci PMK-213/2016, peneliti akan menyuguhkan bagan yang berisi informasi sederhana terkait PMK-213/2016. Bagan ini hanya berisi pengelompokan topik-topik tertentu dengan pasal yang saling melengkapi. Peneliti bermaksud mempermudah navigasi pembaca dalam memahami PMK-213/2016 dengan lebih baik.



Gambar 4.7 – Bedah Pasal per Pasal PMK 213/2016



Sumber: hasil olahan peneliti



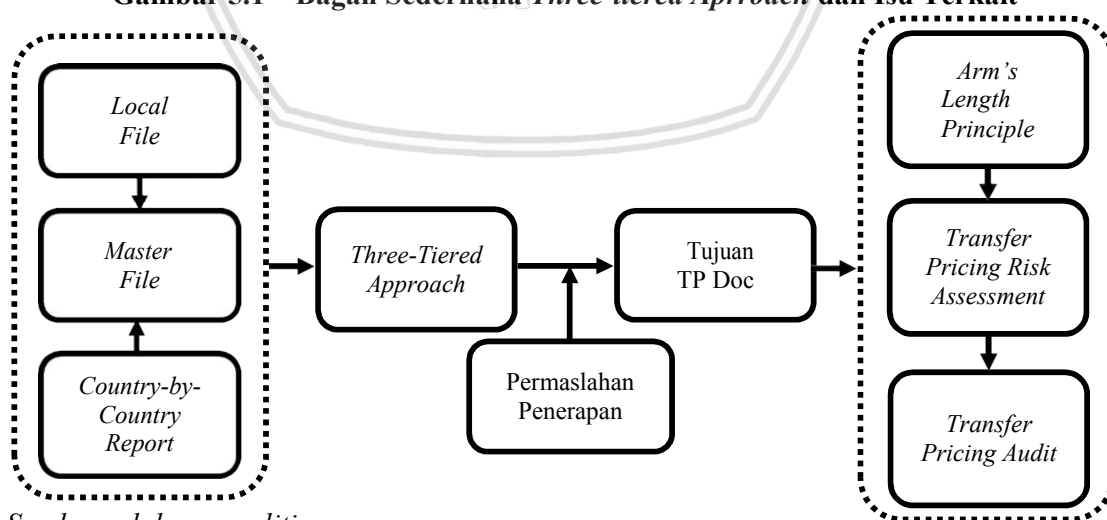
BAB V

**ANALISIS KONTEN DAN PERMASALAHAN *THREE-TIERED*
APPROACH TRANSFER PRICING DOCUMENTATION BERDASARKAN
PMK-213/2016**

5.1. Pengantar

Dokumentasi *transfer pricing* sesuai dengan PMK-213/2016 telah memiliki permasalahannya tersendiri. Peneliti mencoba menguraikan hal tersebut pada bab ini. Pada bab ini, peneliti akan menjelaskan mengenai keterbaruan informasi tiga jenis dokumen yang ada pada PMK-213/2016 berikut dengan tujuannya. Selain itu, peneliti juga akan menjelaskan adanya permasalahan yang terjadi atas konten dan implementasi peraturan ini. Pembahasan dimulai dari idealisme PMK-213/2016 yang kemudian dibahas berdasarkan pendapat para praktisi dan wajib pajak yang didukung oleh konsep dan teori yang relevan. Bagan alur pemikiran pada bab ini dijelaskan sebagai berikut:

Gambar 5.1 – Bagan Sederhana *Three-tiered Approach* dan Isu Terkait



Sumber: olahan peneliti

5.2. Melihat Konten Dokumentasi Sebelum dan Setelah PMK-213/2016 serta Hubungan Antardokumen

Peneliti akan menjabarkan *three-tiered approach* dengan menjelaskan konten yang terdapat pada *Master File*, *Local File*, dan *Country-by-Country Reporting*. Karena keterbatasan penelitian, peneliti hanya membahas garis besar keterbaruan konten dokumen dan keterkaitan antara ketiganya..

5.2.1. *Local File*: *Prototype* Pemenuhan Tujuan Utama Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha

Konten *Local File* merinci proses penerapan *arm's length principle*. Penerapan prinsip ini merupakan tujuan utama dari dokumentasi *transfer pricing* itu sendiri (Melilea, 2016). Di Indonesia, *Local File* sebenarnya telah diterapkan pada PER-43/2010 jo. PER-32/2011 pada pasal 18. Pasal 18 ayat (1) PER-43/2010 jo. PER-32/2011 menyatakan bahwa wajib pajak diharuskan untuk menyelenggarakan dan menyimpan dokumen yang berkaitan dengan pencatatan dan pembukuan berdasarkan pasal 28 UU KUP. Kemudian, Pada ayat (2) peraturan yang sama ditegaskan bahwa salah satu dokumen tersebut adalah dokumen untuk menerapkan *arm's length principle* atau prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Sebagai cara untuk mendokumentasikan *arm's length principle*, PER-43/2010 jo. PER-32/2011 tidak menjelaskan secara rinci detail informasi yang diharapkan tersedia untuk dokumentasi. Hal ini menyebabkan wajib pajak dan praktisi rentan melakukan tafsiran ganda atas informasi yang dibutuhkan yang bisa jadi tidak menampilkan informasi yang paling material dan relevan (Meiliana, 2016). Pada pasal 18 ayat (5) peraturan ini sudah disebutkan lima jenis informasi sebagaimana dijelaskan pada bab terdahulu. Berdasarkan format dokumentasi yang

diadopsi ke dalam PMK-213/2016, pemerintah mewajibkan wajib pajak untuk menyusun format *Local File* dengan lima topik besar sebagai berikut:

1. Identitas dan kegiatan usaha yang dilakukan oleh wajib pajak; bagian ini mensyaratkan wajib pajak untuk menjelaskan struktur manajemen wajib pajak, detail strategi usaha, aspek operasional, dan gambaran lingkungan usaha secara rinci. Hal ini menuntut wajib pajak untuk memberikan transparansi informasi atas fungsi dan informasi bisnis atas usaha wajib pajak.
2. Informasi atas transaksi afiliasi dan transaksi independen yang dilakukan oleh wajib pajak; bagian ini berisi informasi atas transaksi afiliasi maupun transaksi independen paling tidak memenuhi unsur-unsur pada tabel berikut:

Tabel 5.2.1 – Informasi atas Unsur-unsur Pengungkapan Transaksi Afiliasi dan Independen

Nomor & Tanggal Faktur	Lawan Transaksi	Yurisdiksi Lawan Transaksi	Nama Produk yang ditransaksikan	Spesifikasi Produk	Kuantitas Produk	Harga per unit	Tanggal Pengiriman

Sumber: Olahan Peneliti berdasarkan PMK-213/2016

Selain informasi di atas, wajib pajak harus menjabarkan daftar beragam transaksi yang jumlahnya sangat banyak sebagai dasar untuk melaksanakan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang akan dijelaskan pada subbab selanjutnya.

3. Penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha; wajib pajak harus menyertakan analisa kesebandingan, pemilihan data pembanding, pemilihan metode penentuan harga transfer, hingga kontrak beragam transaksi yang nilainya cukup signifikan. Bagi wajib pajak, bagian ini merupakan kelanjutan dari informasi daftar transaksi antara pihak afiliasi dan pihak independen.

Informasi ini kemudian ditujukan sebagai dasar bagi fiskus untuk menguji kewajaran dan kelaziman usaha saat *transfer pricing audit* dilaksanakan.

4. Informasi keuangan wajib pajak; wajib pajak diwajibkan menyertakan laporan keuangan yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), laporan keuangan segmentasi atas usaha-usaha wajib pajak, serta informasi keuangan yang digunakan pada saat menguji prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Wajib pajak oleh karena itu wajib menyediakan laporan keuangan yang telah diverifikasi pihak ketiga sembari menyiapkan dokumen *transfer pricing*.
5. Peristiwa/kejadian/fakta non keuangan yang mempengaruhi pembentukan harga atau tingkat laba; informasi ini mewajibkan wajib pajak untuk mengungkapkan teknis-teknis yang mempengaruhi pembentukan harga yang akan digunakan atas kewajaran dan kelaziman transaksi

Pada dasarnya, tidak ada perubahan yang signifikan terkait dokumen *Local File* yang diadopsi pada peraturan sebelumnya dengan *Local File* yang diadopsi pada PMK-213/2016. Beberapa keterbaruan informasi didapat pada penegasan informasi yang sebenarnya telah termaktub pada peraturan sebelumnya. Meiliana (2016) dalam penelitiannya berpendapat bahwa paling tidak konten *Local File* bisa lebih dipertajam di bagian-bagian tertentu. Praktisi pun menyetujui pendapat Meiliana (2016) ini dengan berkata sebagai berikut:

“There’s nothing to do sama konten Local File. Gak perlu dibahas panjang-panjang. Yang berubah Cuma formatnya saja di PMK-213. Ya Cuma penekanan di beberapa tempat. Tapi gak masalah. Ini semakin bagus karena di standar baku buat penerapan dokumentasi di tingkat entitas lokal. Cara-cara dokumentasi juga sudah dijelaskan di PER-32.”

-Saudara Daryl

5.2.2. Analisis *Supply Chain Management* sebagai Jantung *Master File*

Master File merupakan sesuatu yang masih sangat baru pada format dokumentasi *transfer pricing*. Di Indonesia sendiri, pembahasan konten *Master File* diawali dari perbandingan dengan format dokumentasi *transfer pricing* sebelumnya yang mengacu pada PER-32/2011. Meiliana (2016) berpendapat bahwa sebenarnya beberapa konten *Master File* telah sedikit dimuat di peraturan yang lama. Berbeda dengan *Local File* konten *Master Files* merupakan hal yang cukup baru.

Master File digunakan sebagai salah satu bentuk *high level overview* atas grup usaha. Para praktisi yang diwawancarai berkelakar bahwa *Master File* dapat diibaratkan sebagai “Kartu Keluarga” bagi grup perusahaan multinasional. Apabila diringkaskan melalui kontennya, PMK-213/2016 pada lampiran huruf C telah melampirkan poin penting yang harus disajikan oleh *Master File* sebagai berikut:

1. Struktur organisasi dan hubungan kepemilikan berikut yurisdiksi bernaung; hal ini seperti menjelaskan informasi struktur manajemen yang ada di konten *Local Files*. Namun, konten ini mewajibkan wajib pajak di level induk untuk melaporkan grup usaha secara utuh.
2. Profil kegiatan usaha masing-masing anggota dalam grup tersebut dan informasi terkait; bagian ini dapat menjelaskan fungsi-fungsi dan struktur usaha yang dilaksanakan oleh beragam wajib pajak dalam suatu anggota grup usaha
3. *Intangible assets* yang dimiliki oleh grup usaha dan informasi terkait;
4. Aktivitas keuangan dan pembiayaan yang digunakan oleh grup usaha serta informasi terkait;

5. Laporan keuangan konsolidasian entitas induk dan informasi perpajakan terkait transaksi afiliasi

Master File memiliki keunggulan untuk melacak adanya *profit shifting* melalui strategi *locational saving*. Meiliana (2016) berpendapat bahwa *locational saving* yaitu dengan cara pemanfaatan negara-negara yang mempunyai potensi untuk memperkecil biaya perusahaan, termasuk biaya pajak. Rekayasa meminimalisasi pajak dengan *transfer pricing* selain dengan transfer barang atau jasa dapat juga dilakukan dengan rekayasa bunga pinjaman royalti, biaya administrasi dan sebagainya. *Master File* dirasa sangat berguna untuk mengatasi permasalahan di atas sebagaimana yang telah dimaksudkan di atas. Beberapa pakar seperti Darussalam dan Tobing (2015), Meiliana (2016), Putri (2017) berpendapat bahwa *Master File* menyajikan informasi di level induk yang lebih baik. Misalnya, Meiliana (2016) menyebutkan bahwa analisis industri dan segmentasi laporan yang berkaitan dengan *supply chain management* yang diwajibkan di *Master File* sangat penting untuk diungkapkan terkait hubungan afiliasi di dalam grup usaha di level induk.

Cohen and Mallik (1997) menjelaskan bahwa skema *supply chain* meningkatkan potensi untuk menggerus dasar pengenaan pajak cukup signifikan.. Sementara itu, Webber (2011) menjelaskan suatu konsep *supply chain management* yang dinamakan *Tax Efficient Supply Chain Management* (TESCM). Yang membahas pengaruh *tax planning* melalui TESCM dengan mekanisme *transfer pricing abuse* yang berdampak pada besaran *tax base* atau dasar pengenaan pajak.

Terkait dengan TESCM, praktisi berpendapat sebagai berikut:

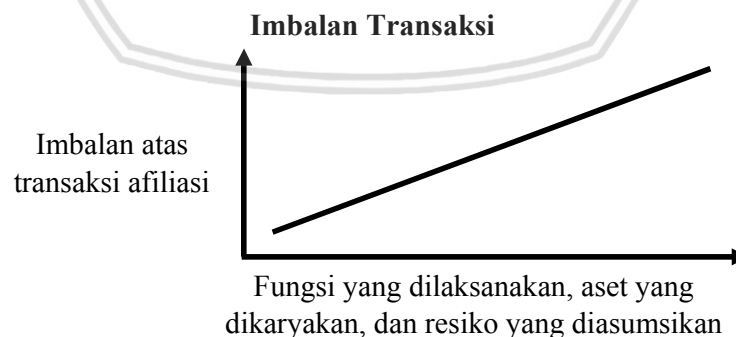
“FAR Analysis saling melinkage. Mereka menggunakan tax-efficient supply chain management. Maksudnya mereka membagi-bagi supply chain mereka

berdasarkan dengan fungsi-fungsi tertentu berikut dengan aset yang mereka miliki dan resiko yang tertempel. Hal ini diatur sedemikian rupa agar apa? Supaya di negara dengan tarif pajak rendah entitas yang berdomisili di sana dapat membayar pajak dengan jumlah yang lebih rendah. Tapi itu dikontrol. Kenyataannya tidak seperti itu. Biasanya entitas kadang tidak secara benar menerapkan analisis FAR nya. Ini yang mesti dikoreksi. Meskipun disetting dengan cara apa-apa, entitas settingan itu yang akan dirugikan. Supply chain management menjadi perlu sebagai perpanjangan dari FAR Analysis.”

-Saudara Bimo

Irving *et al.* (2005) serta Pardamean (2012) menjelaskan bahwa TЕСSM berelasi terhadap prinsip kewajaran, fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan dan resiko yang ditanggung oleh sebuah entitas (FAR) dalam pembentukan nilai transaksi. Kurniawan (2015) menjelaskan bahwa analisis atas fungsi, aset, dan resiko atau FAR *Analysis* atau analisis fungsional harus melihat seperti apakah keterlibatan setiap entitas dalam kewajaran pembentukan nilai atas transaksi yang dilakukan. Meiliana (2016) menyatakan bahwa FAR *Analysis* juga mengharuskan pengungkapan analisis industri, analisis struktur kepemilikan usaha, dan analisis yang terkait. Hal ini dapat ditelusuri di konten PMK-213/2016 pada lampiran huruf C mengenai konten *Master File*

Gambar 5.2.2 – Hubungan antara Fungsi, Aset, dan Resiko atas Kewajaran



Sumber: Kurniawan (2015)

Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan nomor S-153/PJ.4/2010 menjelaskan tujuan dari melakukan FAR *Analysis* adalah sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi perbedaan substansi usaha para pihak yang terlibat dalam transaksi yang diperbandingkan, baik dalam transaksi afiliasi maupun transaksi independen, yang memberikan pengaruh terhadap hasil transaksi.
2. Menyimpulkan karakter dari para pihak yang terlibat dalam transaksi sebagai dasar untuk menyimpulkan substansi usaha para pihak tersebut (*characterising the subject*)

Pentingnya *FAR Analysis* bertujuan untuk mendeteksi transaksi afiliasi di level entitas grup yang tidak wajar dan tidak mencerminkan prinsip kewajaran dan kelaziman nilainya. Transaksi-transaksi ini biasanya berupa transaksi pembiayaan intragrup, jasa manajerial, aset tidak berwujud (*intangible assets*) dan yang lainnya. PMK-213/2016 mewajibkan *disclosure* atas kewajaran nilai transaksi afiliasi tersebut. Hal ini dilihat dari lampiran huruf C nomor 3 dan 4. Atas hal ini, narasumber memberikan pendapatnya sebagai berikut:

Kalau terkait nomor 3 dan nomor 4 di lampiran C PMK ini sebenarnya merupakan tindak lanjut atas aksi BEPS 8-11 yang bilang bahwa transaksi-transaksi ini sangat beresiko karena pembentukan nilai atas transaksi, atau bisa disebut sebagai imbalan yang susah. Pembandingnya susah didapat karena keunikan transaksi. Ya kembali lagi ke FAR Analysis kalo mau menganalisis. Transaksi apa sajakah itu? Transaksinya ada tiga yang utama, pinjam meminjam dana intragrup, intangible aset, dan jasa manajerial. Ini bisa jadi indikasi adanya TP Abuse. Bagus lah kalau Ditegaskan pada MF. Satu hal lagi, analisisnya berdasarkan kontrak atas masing-masing transaksi. Makanya nilai transaksi suka dilihat yang besar-besar angkanya buat risk assessment"

-Saudara Daryl

Terkait penjelasan di atas *Master File* sesuai dengan PMK-213/2016 menginginkan *full disclosure* atas tiga transaksi yang diminta oleh konten *Master File* (pembiayaan internal, jasa intragrup, dan *intangible asset*) karena data pembandingnya yang digunakan untuk *FAR Analysis* cukup langka. Transaksi

husus yang dimaksud ialah jasa intragrup, *intangible assets*, dan *intragroup financing*.

Dibandingkan dengan peraturan sebelumnya, konten *Master File* pada PMK-213/2016 lebih lengkap daripada yang dibahas oleh PER-32/2011 terdahulu. Peneliti menyimpulkan dari wajib pajak dan praktisi bahwa inti dari *Master File* adalah bagaimana wajib pajak dapat memberikan transparansi informasi mengenai pembentukan nilai atas tiga transaksi utama. Hal ini dapat dianalisis dengan cara menjabarkan skema *supply chain management* antara entitas terkait. Konten *Master File* sesuai dengan PMK-213/2016 dapat menajamkan informasi mengenai praktik *transfer pricing* yang terjadi antara pihak-pihak terkait.

5.2.3. Memahami Keterbaruan *Country-by-Country Report*

Country-by-Country Report merupakan sebuah format atau template informasi atas beberapa indikator seperti total pendapatan, laba sebelum pajak, pembayaran pajak dan beberapa indikator ekonomi lainnya seperti jumlah karyawan, penyertaan modal, laba ditahan, dan *tangible assets* di setiap negara (Rasch *et al.*, 2016). Perlu dicatat bahwa CbCR perannya bukan untuk menggantikan analisis kewajaran dan kelaziman harga melainkan hanya digunakan untuk mendeteksi ada atau tidaknya praktik *profit shifting* (Bicer & Erginay, 2015). *Country-by-Country Report* akan dijadikan salah satu bentuk informasi yang dapat dipertukarkan dalam kerangka *automatic exchange of information* melalui mekanisme yang diatur dalam *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, *bilateral tax treaties* atau *tax information exchange agreements* (TIEAs). Implementasi dari *Country-by-Country Report* itu sendiri

akan dimulai pada awal tahun fiskal 1 Januari 2016 untuk perusahaan multinasional dengan *total annual consolidated group revenue* sebesar 750 juta Euro atau lebih (Irawan, 2016).

Country-by-Country Report pertama kali diperkenalkan oleh Richard Murphy dan baru diadaptasi menjadi salah satu dokumen yang diperlukan untuk pendekatan *three-tiered approach*. Di Indonesia, peraturan pendukung mengenai *Country-by-Country Report* dikembangkan lebih lanjut pada Peraturan Direktorat Jenderal Pajak nomor PER-29/PJ/2017 tentang Tata Cara Pengelolaan Laporan Per Negara. Keterbaruan informasi atas *country-by-country report* rupanya masih belum terlalu dirasakan oleh para praktisi. Berdasarkan hasil wawancara yang dilaksanakan, semua praktisi yang diwawancarai rupanya belum pernah sama sekali mempraktikkan pengerjaan *country-by-country report* secara langsung. Salah satu hasil wawancara mengenai *country-by-country report* mewakili seluruh pendapat para informan yang dijelaskan berikut ini:

“CbCR masih belum bisa bikin ya kita. Karena data-data di CbCR harusnya dibikin oleh internal perusahaan dan kita tidak bisa akses. Karena adanya kerahasiaan data. Cuma kalo CbCR agak rumit. Karena contohnya, pajak yang dilaporkan di CbCR itu harus senilai cash yang dibayarkan. Harusnya orang internal perusahaan itu yang menyusun CbCR. Karena kalau kita lihat formatnya kita harus mengetahui berapa beban pajaknya, berapa pajak yang harus dibayar, dan seterusnya. Kecuali kalau cuma sekedar beban pajak kita bisa melihat di laporan keuangan. Tapi kan format di CbC ini kan sangat detail ya. Dan saya pikir apakah konsultan bisa bikin sedetail itu, plus datanya dari luar negeri juga. Meskipun ada automatic exchange of information by default menggunakan pertukaran informasi. Ya kalau secara teorits sih kami bisa jawab, tapi kalau mendetail ya akan susah. Jadi merujuk saja pada guidelines dan publikasi OECD mengenai CbCR.”

-Saudara Erwin

Berdasarkan hasil diskusi oleh para praktisi di atas, penyebab mengapa *Country-by-Country Reporting* tidak pernah dapat diakses oleh praktisi adalah karena adanya birokrasi yang diberikan oleh otoritas pajak antarnegara. Memang

diakui, bahwa penerapan *Country-by-Country Reporting* yang masih seumur jagung ini masih harus diperdalam. Tidak hanya para praktisi, para pakar telah melakukan banyak riset untuk membahas *Country-by-Country Reporting* dengan lebih baik..

Sebagaimana dikemukakan oleh Evers, Meier, dan Spengel (2017), secara sederhana, dokumen *Country-by-Country Reporting* wajib dilaporkan oleh entitas induk. Pasal 2 ayat (3) dan (4) PMK-213/2016 menggarisbawahi pembuat Laporan per Negara atau *Country-by-Country Reporting* berikut ini. Wajib pajak yang merupakan Entitas Induk dari suatu grup usaha yang memiliki peredaran bruto konsolidasi pada Tahun Pajak bersangkutan paling sedikit Rp 11.000.000.000.000,00 (sebelas triliun rupiah), wajib menyelenggarakan dan menyimpan Dokumen Penentuan Harga Transfer sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, huruf b, dan huruf c sebagai bagian dari kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana dimaksud dalam ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Dalam hal Wajib pajak dalam negeri berkedudukan sebagai anggota grup usaha dan entitas induk dari grup usaha merupakan subjek pajak luar negeri, Wajib pajak dalam negeri wajib menyampaikan laporan per negara sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c sepanjang negara atau yurisdiksi tempat Entitas Induk berdomisili maka a) tidak mewajibkan penyampaian laporan per negara; b) tidak memiliki perjanjian dengan pemerintah Indonesia mengenai pertukaran informasi perpajakan; atau c) memiliki perjanjian dengan pemerintah Indonesia mengenai pertukaran informasi perpajakan, namun laporan per negara tidak dapat diperoleh pemerintah Indonesia dari negara atau yurisdiksi tersebut.

PMK-213/2016 rupanya telah memiliki persyaratan yang linear sebagaimana yang dikemukakan oleh Evers, Meier, dan Spengel sebagaimana dikemukakan berikut ini:

“In general, it is the ultimate parent entity’s duty to file the transfer pricing and CbCR documents and to hand it in to its home jurisdiction’s tax authority. Under certain circumstances, e.g. if the parent company’s home country does not prescribe a CbCR or if there is no information exchange between the tax authorities, the obligation to file a CbCR can also be transferred to a domestic subsidiary. In case of non-compliance, the levy and collection of penalties is subject to national tax legislation.”

Dokumentasi *Country-by-Country Reporting* terdiri dari tiga tabel. Ketiganya akan dijelaskan secara terpisah pada lampiran di penelitian ini. Secara ringkas, tabel pertama berisi informasi-informasi agregat (bukan per entitas) atas poin-poin penting seperti:

1. Pendapatan yang dipisahkan antara transaksi afiliasi dan non-afiliasi
2. Laba (rugi) sebelum pajak
3. Pajak penghasilan yang dibayarkan pada basis kas
4. Pajak penghasilan akrual pada tahun berjalan
5. Modal yang dinyatakan
6. Akumulasi penghasilan
7. Jumlah pegawai
8. Aset tetap selain kas dan setara kas

Secara umum, data dari laba dan pembayaran pajak terkait pada yurisdiksi yang berbeda berfungsi untuk mengevaluasi ketepatan pembayaran pajak yang dibayarkan. Beberapa poin lain menunjukkan keadaan ekonomis entitas di yurisdiksi lainnya. Pada poin jumlah pajak yang dibayarkan dan jumlah pajak yang

diakru memberikan transparansi atas jumlah pajak yang dibayarkan. Mengenai hal ini, salah seorang informan mengemukakan pendapatnya sebagai berikut:

“Nah, kalau poin di tabel satu ini secara sederhananya menunjukkan bagaimana pajak yang dibayarkan. Dilihat darimana? dari jumlah laba dan tarif pajak yang dikenakan. Ini juga bisa mengindikasikan adanya profit shifting atau tidak. Karena pajaknya kan sudah beda tarifnya. Ini informasi kuantitatif. Dan dari sini akan melinkage ke konten Master File dan Local File pas mau analisis FAR. Saling berkaitan lah intinya.”

- Bapak Otto

Tabel kedua bertujuan untuk menyediakan informasi tambahan mengenai struktur grup dan aktivitas bisnis yang dilakukan pada yurisdiksi terkait. Selain itu, informasi terkait *supply chain* yang secara kualitatif dibahas pada konten *Master File* ditampilkan secara kuantitatif. Sementara itu, pada tabel ketiga berisi tambahan informasi apabila dimungkinkan. Dari tiga lampiran yang saling melengkapi ini memungkinkan *Country-by-Country Reporting* membantu informasi yang tidak ditampilkan pada konten *Master File* dan *Local File*. Secara komprehensif, informasi berkaitan dengan *Country-by-Country Reporting* dijelaskan oleh penelitian yang dilaksanakan oleh Murphy (2016) pada bagian 5 dan 6 artikelnya. Bagian ini menjelaskan detail bagaimana informasi *Country-by-Country Reporting* dijelaskan dan mengapa harus dibutuhkan.

Permasalahan terkait konten *Country-by-Country Reporting* telah dibahas melalui penelitian para ahli. Lappe dan Schmidtke (2015) menyangsikan kebermanfaatan *Country-by-Country Reporting* yang bisa jadi lebih kecil daripada biaya pembuatannya. Hal ini didasarkan pada pemilihan data terbaik yang dilaporkan pada *Country-by-Country Reporting*. Biaya langsung yang dibebankan atas penyusunan *Country-by-Country Reporting* berkaitan dengan *maintenance* atas informasi yang melintasi negara dan waktu. Secara sederhananya, hal ini

seperti mengumpulkan banyak data pada sumber yang berbeda-beda dan menjadikannya konsisten. Masalah konsistensi pun juga menjadi masalah *Country-by-Country Reporting* seperti yang dikemukakan oleh Loitz (2015) karena adanya inkonsistensi yang sangat dimungkinkan terjadi. Terakhir, Deveraux (2011) menambahkan bahwa mahal biaya kepatuhan *Country-by-Country Reporting* juga disebabkan karena adanya wacana OECD yang akan membuat *Country-by-Country Reporting* tersedia bagi publik.

5.3. *Three-tiered Approach* dan Keterkaitan di antara *Master File*, *Local File*, dan *Country-by-Country Report*.

Keterkaitan antara tiga dokumen atau *three-tiered approach transfer pricing documentation* bermula dari BEPS *Action 13* dan menyambungkannya dengan Pasal 18 PER-43/2010 jo PER-32/2011. Banyak tulisan ilmiah seperti *working papers* dan jurnal ilmiah dari dalam negeri turut memperkaya khazanah pengetahuan *three-tiered approach transfer pricing documentation*. Misalkan saja, penelitian yang dilakukan oleh Meiliana (2016) yang membahas aspek kepastian hukum dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan PER-32/2011.

Pada dasarnya, aturan dokumentasi *transfer pricing* diambil dari *guidelines* tahun 2010. Sebagaimana biasanya, Indonesia mengadaptasi *guidelines* ini pada peraturannya. Peraturan pertama mengenai dokumentasi sebenarnya bisa mengacu pada PER-43/2010. Setelah pertimbangan dari Direktorat Jenderal Pajak, pemerintah memperbaharui peraturan ke PER-32/2011.

Mengulang penjelasan sebelumnya, pasal 18 ayat (3) hingga (5) PER-32/2011. Wajib pajak wajib menyampaikan dokumentasi dalam melaporkan

transaksi sebagaimana dimaksud yang terdiri dari satu set dokumen induk dan satu set lampiran dari dokumen induk. Wajib pajak dapat menentukan sendiri jenis dan bentuk dokumen yang disesuaikan dengan bidang usahanya sepanjang dokumen tersebut mendukung penggunaan metode penentuan harga wajar atau laba wajar yang dipilih, termasuk laporan keuangan yang tersegmentasi. Mengulang penjelasan dari bab sebelumnya, dokumen penentuan harga wajar atau laba wajar yang harus disediakan oleh wajib pajak sekurang-kurangnya mencakup:

1. Gambaran perusahaan secara rinci seperti struktur kelompok usaha, struktur kepemilikan, struktur organisasi, aspek-aspek operasional kegiatan usaha, daftar pesaing usaha, dan gambaran lingkungan usaha;
2. Kebijakan penetapan harga dan/atau penetapan alokasi biaya;
3. Hasil analisis kesebandingan atas karakteristik produk yang diperjualbelikan, hasil analisis fungsional, kondisi ekonomi, ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian, dan strategi usaha;
4. Pembanding yang terpilih; serta
5. Catatan mengenai penerapan metode penentuan harga wajar atau laba wajar yang dipilih oleh wajib pajak serta alasan penolakan metode yang tidak dipilih.”

Terdapat lima hal yang dicantumkan pada format dokumentasi *transfer pricing*.

Selain lima hal di atas penggunaan kalimat “wajib pajak dapat menentukan sendiri jenis dan bentuk dokumen...” mengindikasikan bahwa wajib pajak tidak dikenakan poin-poin yang kaku dalam penerapannya. Salah seorang narasumber berpendapat:

“Kita lihat PER-32 ya. Di pasal 18 tidak ada kata wajib pake ini dan pake itu. Malah kesannya membebaskan. Hanya saja ada pagar-pagarnya sesuai dengan lima poin itu. Nah ini sebenarnya lemahnya PER-32 terkait dokumentasi. Standarnya kurang garang. Loopholes bisa jadi lebih banyak. Karena tidak saklek ya jadinya bermacam-macam format tergantung

bisnisnya. Yang kasihan ya kami selaku penyusun karena harus meraba-raba. Sebenarnya yang lebih kasihan lagi DJP pas nanti pemeriksaan.”

-Ibu Eny

Berdasarkan pembahasan konten *Master File*, *Local File*, dan *Country-by-Country Report* yang telah dijabarkan pada subbab sebelumnya, peneliti akan mengaitkan mengapa penting untuk melihat perubahan format dokumentasi sesuai PMK-213/2016. Berdasarkan pendapat dari narasumber sebelumnya, format dokumentasi Pasal 18 PER-32/2011 dipandang masih kurang tajam untuk mencegah praktek *transfer pricing abuse*. Dengan pendekatan *three-tiered approach*, dan pembahasan konten yang dibahas sebelumnya, peneliti akan menjabarkan keterkaitan tiga dokumen yang dimaksud.

Pembahasan mengenai keterkaitan antar dokumen dapat dimulai dari konten *Local Files*. Meiliana (2016) telah menegaskan bahwa informasi yang dimuat dalam konten *Local Files* sudah termaktub di PER-32/2011 namun lebih rinci dan dalam bentuk berbeda. Informasi yang dimuat dalam *Local File*, yang bersifat sebagai pelengkap terhadap *Master File*, memuat informasi yang relevan dengan analisis *transfer pricing* terkait transaksi afiliasi yang dilakukan oleh wajib pajak (Darussalam & Tobing, 2014). Narasumber berpendapat bahwa pendapat kedua pakar ini didasarkan pada tiga poin penting yakni disclosures atas transaksi afiliasi dan transaksi non-afiliasi. Dari informasi afiliasi kemudian dilakukan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sesuai yang ada pada PER-32/2011. Tidak lupa disertakan laporan keuangan dan informasi non keuangan yang menunjang informasi penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Hal ini juga senada dengan pendapat Robillard (2014) yang menyatakan bahwa fakta-fakta keuangan

dan non keuangan harus dijabarkan dalam mendukung prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Sementara itu, praktisi berpendapat sebagai berikut.

“Local file sebenarnya sudah ada di PER-32. Cuma lebih dirinci. Beda juga isinya tapi substansinya sama. DJP pingin kita untuk disclose transaksi afiliasi dan menerapkan ALP (prinsip kewajaran dan kelaziman usaha) pada setiap transaksi. Termasuk data-data mencari pembanding dan analisa kesebandingan. Terus kenapa kok harus ada laporan keuangan juga? jelas. Kan buat cari pembanding dan indikator kesebandingan. Teknisnya ada itu. Jadi DJP sudah sangat benar kalau mencantumkan informasi keuangan berupa laporan keuangan dan yang non keuangannya juga.”

-Saudara Bimo

Informasi dari *Local File* yang terperinci di setiap entitas konstituen dibawa ke ranah yang lebih tinggi yakni kepada induk grup usaha. Publikasi yang pernah diberikan OECD menunjukkan bahwa konten *Local File* ditujukan untuk membantu *Master File* sebagaimana yang telah dijelaskan Robillard (2014):

“as indicated in the Guidance, the information required in the local file serves to complement the Master file. As such, ‘where a requirement of the local file can be fully satisfied by a specific cross-reference to information contained in the master file, such a cross-reference should suffice.’ As highlighted by Annex 2 of the Guidance, the Local file comprises information pertaining to the ‘management structure of the local entity’, a thorough OECD comparability analysis as it applies to the controlled transactions in a particular country and indepth explanations on the ‘most appropriate transfer pricing method with regard to the category of transaction and the reasons for selecting that method’. Methodological choices for the application of the selected transfer pricing method must also be documented in great detail. The Local file also requires the inclusion of all ‘material intercompany agreements concluded by the local entity’”

Di sisi lain, konten *Master File* yang ditopang secara detail oleh *Local File* memiliki bahasan yang saling berkaitan untuk menopang *three-tiered approach transfer pricing documentation* terutama terkait analisa *supply chain management*. Sebagaimana dikutip dari Meiliana (2016), analisis *supply chain management* masih belum terlalu dikoordinir di PER-32/2011. Konten *Master File* kemudian

menjadi cara untuk mengungkap analisa rantai usaha yang dikaitkan dengan adanya praktek *profit shifting*.

Pada butir lampiran huruf C PMK-213/2016 mengenai konten *Master File* disebutkan bahwa *supply chain management* menjadi bahasan yang penting setelah memberikan informasi terkait identitas entitas anak di setiap yurisdiksi yang disajikan dari konten *Local File*. Selain itu, PMK-213/2016 mewajibkan adanya penjelasan mengenai analisis fungsional atau *FAR Analysis* dari setiap entitas anak dalam kontribusi membentuk nilai. Praktisi berpendapat sebagai berikut:

“Analisis rantai usaha digunakan sebagai alat atau jalur dalam mendeteksi adanya profit shifting yang mungkin saja terjadi. Cara dapat informasinya gimana? Ya pake konten master file yang sekarang. Kalo dilihat coba, analisis ini ngelink dari Local File lho. local file yang udah tajam gitu kemudian dipertajam lagi di konten MF. Kalo digambarkan secara bagan, bisa tau nanti alirnya. Analisa SCM ini adalah alat. Yang lewat situ banyak. Termasuk FAR analysis. FAR Analysis ini digabungkan dari beragam konten dari setiap entitas. Dokumentasinya ada di Local File.

-Saudara Daryl

Lalu bagaimana dengan *Country-by-Country Report*? Deveraux (2014) mengemukakan bahwa *Country-by-Country Report* diadopsi sebagai respon atas tuntutan agar perusahaan multinasional semakin transparan dalam laporan keuangannya, sehingga permasalahan *profit shifting* dapat diatasi. Sementara itu, Evers, Meier, dan Spengel (2014) mengemukakan bahwa untuk tujuan perpajakan, konsep *Country-by-Country Report* didasarkan pada keterbukaan informasi bisnis, seperti laba dan pajak yang dibayarkan di setiap negara tempat perusahaan multinasional beroperasi. Perlu dicatat bahwa *Country-by-Country Report* perannya bukan untuk menggantikan analisis kewajaran dan kelaziman harga, (Rasch *et al.* 2016) melainkan hanya digunakan untuk mendeteksi ada atau tidaknya praktik *profit shifting* (Bicer & Erginay, 2015).

OECD menekankan bahwa informasi yang dimuat dalam CbCR bukan merupakan suatu bukti bahwa *transfer pricing* perusahaan multinasional telah wajar atau tidak wajar. Meiliana (2016) berpendapat bahwa *Country-by-Country Report* berfungsi sebagai informasi agregat yang berkaitan dengan alokasi pendapatan global, pajak yang dibayar, dan indikator tertentu dari lokasi kegiatan ekonomi antar wilayah hukum pajak di mana kelompok perusahaan multinasional beroperasi. *Country-by-Country Report* memerlukan daftar informasi keuangan dari semua entitas konstituante. *Master files* dan *Country-by-Country Report* akan sangat membantu untuk memberikan kepastian penilaian risiko harga yang lebih jelas karena laporan keuangan terkonsolidasi dengan perusahaan induk. Hal ini mengingat pada kebanyakan kasus, entitas di Indonesia hanya sebaga *subsidiary company*. Maka yang akan membuat *Country-by-Country Report* dan *master files* adalah perusahaan induk di luar negeri (Meiliana, 2016). *Country-by-Country Report* dan hubungannya pada *three-tiered approach* dijelaskan secara sederhana oleh salah seorang narasumber berikut ini:

“CbCR itu gampangnya gini, dia ada pajak berapa aja yang dibayarkan ke seluruh dunia. Maksudnya, di entitas di yurisdiksi tertentu bayar berapa pajaknya. Dilihat juga informasi terkait tax rates saban negara. Ini buat ngelacak profit shifting. Kok bisa? Ya informasi angka-angka ini yang dari laporan keuangannya itu dilihat apakah ada pergeseran laba yang dipajaki atau tidak. Sederhananya begitu.”

-Saudara Erwin

Sementara itu, pendapat yang senada dikemukakan oleh narasumber sebagai

berikut:

“Harus diingat bahwa CBCR ini tidak bisa digunakan untuk mengoreksi transfer pricing. Penggunaanya hanya untuk risk analysis. Jadi hanya untuk melakukan analisis risiko atas transfer pricing sehingga bisa melihat dimana saja risiko transfer pricing sebuah perusahaan. Hasil risk analysis akan memberikan rekomendasi atau petunjuk bahwa perusahaan ini layak diperiksa atau didalami lebih lanjut transfer pricingnya. Ini sebagai diagnostic tool untuk melihat risiko transfer pricing. Kalau memang tidak

ada risiko, ya tidak akan dijadikan prioritas utama pemeriksaan transfer pricing. Kalau ada risiko luar biasa, mari teliti mana transaksi yang paling optimal untuk dilakukan pemeriksaan.”

-Bapak Otto

5.4. Tiga Tujuan Pendokumentasian dan seputar Biaya Kepatuhan Pembuatan *Transfer Pricing Documentation*

Terkait dengan tiga tujuan pendokumentasian dan isu-isu yang menyusunnya akan disajikan secara terpisah di dua subbab berikut ini.

5.4.1. Tiga Tujuan Dokumentasi

Sebagaimana yang telah dibahas pada bab terdahulu, tujuan pendokumentasian terdiri dari tiga hal. Tiga tujuan tersebut adalah penerapan *arm's length principle* bagi wajib pajak, *transfer pricing risk assessment*, dan sarana audit atas transaksi *transfer pricing* (OECD, 2017). Berdasarkan hasil diskusi berbagai informan, dapat diketahui bahwa tiga tujuan ini rupanya saling berkaitan. Pada awalnya, dokumen transfer pricing utamanya *Local File* memang ditujukan secara khusus dan terperinci untuk mendokumentasikan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (Meiliana, 2016). Hal ini didasarkan pada konten *Local File* itu sendiri. Apabila dilihat dari konten standar dokumentasi *Local File* pada bagian Lampiran huruf D pada nomor 2 dan 3 PMK 213/2016, *Local File* merinci tindakan yang berhubungan dengan penerapan *arm's length principle*. Hal ini sebenarnya telah tercantum pada konten *Local File* pada peraturan sebelumnya, yakni PER-43/2010 jo PER-32/2011 pasal 4 ayat (3). Terkait hal ini, salah seorang praktisi berpendapat sebagai berikut:

“kalau pakai format dokumentasi yang sekarang, tiga tujuan dokumentasi itu sudah enak banget nyambungnya. Local File bantuin Master File. Terus meskipun CbCR gak terlalu berkaitan dengan prinsip ALP tapi ya bisa sangat

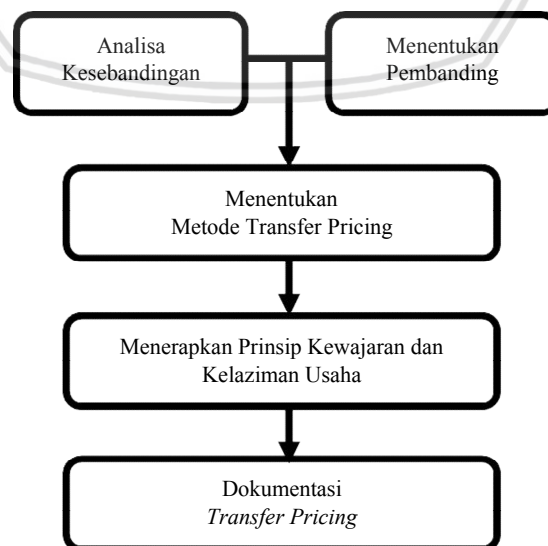
garang kalau buat penngungkapan tujuannya. Tujuannya apa? Ya deteksi profit shifting. Kalo pendapat saya dari Local File ya, ada konten tabel itu benar-benar merinci penjelasan mengenai mau dibawa kemana nanti analisisnya. Ini adalah landasan buat nguji ALP, terus nyambung ke MF, terus ke CbCR.”

-Ibu Eny

Berdasarkan pendapat narasumber tersebut, tabel yang dimaksud adalah tabel yang merinci bagaimana transaksi afiliasi dijelaskan sebagaimana telah dijelaskan pada penjelasan subbab terdahulu. Selain itu, wajib pajak diharuskan menjelaskan skema transaksi berikut latar belakang transaksi-transaksi tersebut. Tak lupa pula, PMK-213/2016 mengharuskan informasi tersebut juga dilengkapi dengan salinan kontrak atas transaksi yang memiliki nilai signifikan. Hal ini bertujuan untuk menila transaksi yang memiliki jumlah yang signifikan.

Sebelum menjalankan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, perlu diingat bahwa transparansi dan data terkait transaksi wajib diungkapkan. Apabila data telah diungkapkan dengan baik, maka barulah kita dapat menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Mengulang dari penjelasan bab terdahulu, proses tersebut diwakili oleh bagan berikut ini:

Bagan 5.4.1 – Proses Dokumentas *Transfer Pricing* sesuai PER-32/2011



Sumber: Olahan peneliti berdasarkan PER-32/2011 pasal 4 ayat (3)

Berdasarkan pasal 4 ayat (3), prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang kemudian dirinci pada pasal-pasal berikutnya sebagai kelanjutan atas transaksi yang telah dirinci pada lampiran huruf D nomor 2 PMK-213/2016. Proses menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha tidak berhenti sampai tingkatan *Local File* saja. Apabila dilihat dari kontennya, *Master File* juga turut membahas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada level yang lebih makro. Meskipun tidak segamblang *Local File*, *Master File* menempatkan dirinya sebagai penyedia informasi terkait prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada beragam jenis transaksi yang menjadi terindikasi *transfer pricing abuse*.

Seperti yang dijelaskan pada subbab berikutnya, konten *Master File* sebenarnya dapat dijelaskan melalui peran analisis atas konsep tertentu mulai dari analisis SCM hingga penerapan *arm's length principle* atas beberapa transaksi khusus. Dari konten *Master File* inilah penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha diwakili dengan mengetahui rentangan harga wajar atas sejumlah transaksinya. Lalu bagaimana dengan konten *Country-by-Country Report*? Pada hakikatnya dokumen *Country-by-Country Report* hanya menjelaskan apakah terjadi indikasi *profit shifting* yang dilakukan antara badan usaha dalam grup tersebut (Irawan, 2016). Seperti yang dijelaskan sebelumnya, *Country-by-Country Report* hanya berisi data dan angka yang terwakili pada detail dokumen yang dimaksud pada subbab sebelumnya. Namun, bukan berarti hal ini tidak perlu. *Country-by-Country Report* telah menjadi sarana yang ampuh untuk menerawang kegiatan *profit shifting* yang terindikasi (Van Wick, 2015).

Setelah proses kewajaran dan kelaziman usaha selesai ditulis pada dokumentasi *transfer pricing* sesuai PMK-213/2016, dokumen ini wajib tersedia

pada tenggat waktu tertentu. Istilah dalam OECD *Transfer Pricing Guidelines* membahasakan keadaan ini sebagai *contemporaneous documentation*. Istilah ini merupakan salah satu dari sembilan isu kepatuhan yang mengiringi proses penyusunan dokumen transfer pricing. Peneliti akan membahas *cintemporaneous documentation* berikut delapan isu lain pada subbab selanjutnya.

Melanjutkan tujuan dokumentasi *transfer pricing* sebelumnya, setelah prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dilaksanakan menggunakan pendekatan *three-tiered approach*, dokumen *transfer pricing* memiliki tujuan lainnya. Dokumen *transfer pricing* dapat digunakan oleh otoritas pajak terkait untuk melaksanakan proses penilaian resiko terhadap adanya *transfer pricing abuse*. Menurut *Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment* (2013), penilaian resiko *transfer pricing* atau *transfer pricing risk assessment* digunakan untuk mengetahui adanya resiko *transfer pricing abuse* yang mungkin muncul pada transaksi afiliasi yang mungkin terjadi.

Transfer pricing risk assessment dimulai dengan cara fiskus menyortir transaksi yang dianggap cukup beresiko melakukan *transfer pricing abuse* dengan menggunakan *judgement* oleh otoritas pajak. Fiskus tidak mungkin melihat semua transaksi karena dianggap tidak efisien. Berdasarkan pernyataan tersebut, fiskus dapat menggunakan dokumentasi *transfer pricing* dan komponen informasinya berdasarkan data berbagai transaksi afiliasi yang dicantumkan pada konten *Local File*. Sebagaimana pada bagian *Local File* mengharuskan mencantumkan nilai kontrak yang nilainya signifikan, cara inilah dianggap sebagai salah satu cara untuk melakukan *transfer pricing risk assessment*. OECD (2013) berpendapat sebagaimana berikut ini:

“The challenge for tax administrations is to be able to distinguish taxpayers and transactions that involve a high degree of transfer pricing risk from those which do not, and to make such assessments accurately, with confidence, and with a limited expenditure of scarce resources. Drawing these necessary distinctions in an informed and methodical manner before commencing an actual audit is the role of a transfer pricing risk assessment.”

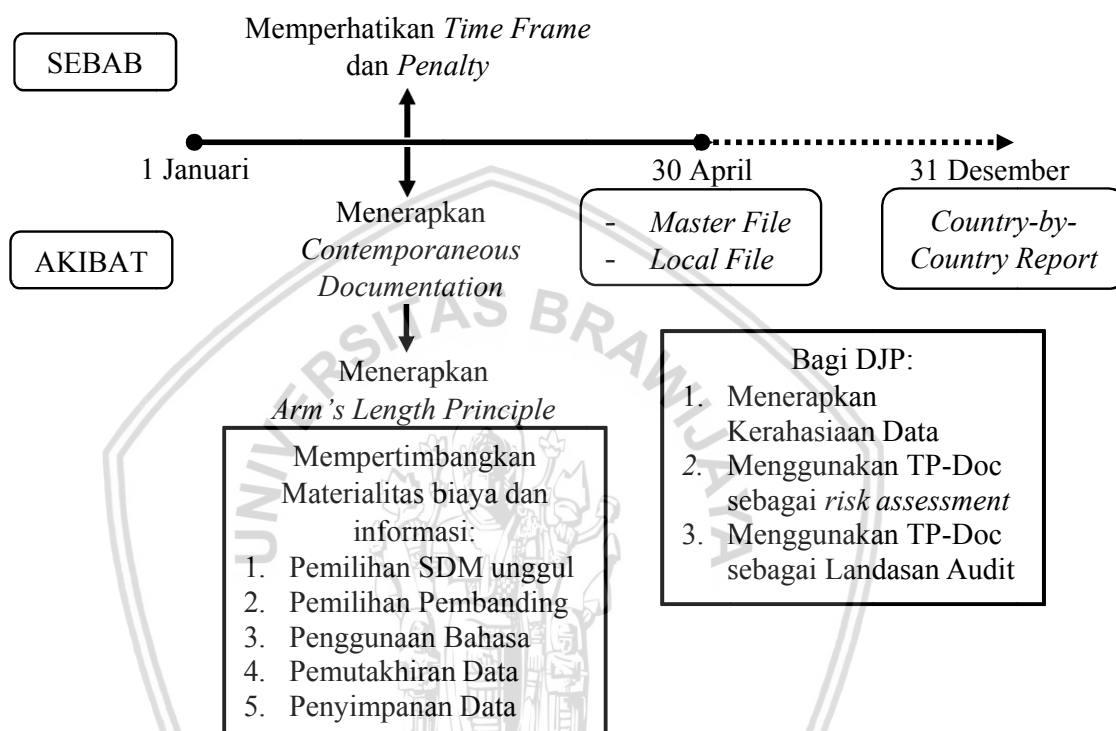
Proses penilai resiko tidak terlepas dengan perannya dalam melaksanakan audit atas transaksi *transfer pricing*. Setelah fiskus melaksanakan penilaian resiko, fiskus dapat melakukan audit atas *transfer pricing* apabila dikehendaki di kemudian hari. Proses pemeriksaan atau audit merupakan tujuan terakhir dari suatu dokumentasi *transfer pricing*. Tujuan ini merupakan tahapan final dari proses penilaian resiko atas indikasi transaksi yang melakukan *transfer pricing abuse*. Sebenarnya terdapat peraturan yang membahas audit atas transaksi *transfer pricing* ini yakni PER-22/2013. Praktisi berpendapat bahwa format dokumentasi *transfer pricing* saat ini sudah sangat tepat untuk tujuan audit dan penilaian resiko yang berkaitan dengan *transfer pricing*.

“Dengan adanya dokumentasi sangat memfasilitasi review dan audit atas transaksi yang ada dan membantu proses audit transfer pricing untuk menilai resiko yang ditimbulkan. Sehingga risk assessment dan proses audit bisa sangat tercapai dengan baik. ..., kalau kita berbicara masalah audit, kita akan melihat inherent risk dan control risk yang ada atas suatu transaksi TP. Satu keadaan yang dapat menurunkan control risk adalah ketika dokumentasi TP telah dipersiapkan oleh klien dengan baik. Sebaliknya, apabila dokumentasi tidak ada maka akan meningkatkan resiko kita hingga berkali-kali lipat. Jadi jelas menurunkan namun tidak signifikan karena ada namanya TP Doc yang masih disaring. Bisa saja terjadi seperti itu. Kalau auditor boleh pilih, ya lebih enaknya gak usah ada inherent risk alias tidak ada transaksi terindikasi TP itu”

- Ibu Ade

5.5. Permasalahan Dokumentasi *Transfer Pricing* berdasarkan PMK-213/2016

Bagan berikut akan mengantarkan pembaca dalam menganalisis permasalahan PMK-213/2016.



Sumber: Olahan Peneliti

5.5.1. Permasalahan *Contemporaneous Documentation* dalam Menyiapkan *Transfer Pricing Documentation*

Menurut Kurniawan (2015), Aturan dokumentasi erat kaitannya dengan beban pembuktian (*burden of proof*) serta *compliance*. Umumnya beban pembuktian berada pada otoritas pajak, tetapi wajib pajak perlu membuktikan kebenaran harga/laba ketika otoritas pajak mempermasalahkan kewajaran harga/laba tersebut (*a prima facie case*). Dengan kata lain, beban pembuktian bisa

bergeser ke wajib pajak, sehingga wajib pajak perlu untuk melakukan dokumentasi *transfer pricing* untuk keperluan pembuktian tersebut.

Dalam menyiapkan suatu dokumen penetapan harga transfer, wajib pajak saat ini diklaim menanggung beban pembuktian yang lebih besar atas kewajaran transaksi afiliasi ketimbang fiskus. Beban pembuktian yang bergeser dari fiskus ke wajib pajak dalam menyalenggarakan dokumentasi *transfer pricing* dianggap tidak seimbang. Apalagi, mengingat pemenuhan isu *contemporaneous documentation* yang mewajibkan dokumen *transfer pricing* harus tersedia pada tenggat waktu yang sama dengan SPT Tahunan Wajib Pajak Badan.

Pada dasarnya, isu kepatuhan *contemporaneous documentation* menjadi inti dari isu kepatuhan penyusunan dokumentasi *transfer pricing* sesuai dengan PMK-213/2016. Di sisi wajib pajak dan konsultan, *contemporaneous documentation* merupakan penyebab utama mengapa dokumen penetapan harga transfer bisa begitu mahal dan kompleks. Mengulang penjelasan dari pembahasan terdahulu, *contemporaneous documentation* adalah suatu usaha menyediakan dokumentasi penetapan harga transfer saat transaksi afiliasi dinilai kewajarannya.

Di tingkat global, banyak praktisi yang menyangsikan suatu konsep yang dinamai *contemporaneous documentation*. Beberapa peneliti memberikan kritik dan komentarnya terkait *contemporaneous documentation*. Contohnya saja penelitian Durst dan Culbertson (2003), Avi-Yonah *et al.* (2009), dan Meiliana (2016). Avi-Yonah *et al.* (2009) mengkritik kebijakan *contemporaneous documentation* yang terjadi di Amerika Serikat. Peneliti ini menghubungkan adanya inefisiensi biaya yang ditimbulkan terkait dengan penyiapan dokumen yang

sesuai keinginan otoritas pajak di Amerika Serikat. Pendapat mengenai

kompleksitas *contemporaneous documentation* diringkas sebagai berikut:

“Companies and the government spend extraordinary sums each year on efforts at compliance and enforcement, largely through the preparation of “contemporaneous documentation” by taxpayers and attempts at comprehensive examinations by the IRS involving some of the Service's most experienced and skilled personnel”

Sementara itu, Meiliana (2016) menyoroti kompleksitas *contemporaneous documentation* karena besarnya biaya kepatuhan atau *compliance cost* yang muncul. Dalam penelitiannya, Meiliana (2016) menyoroti adanya biaya kepatuhan yang timbul secara berlebihan, baik secara finansial maupun non-finansial. Dokumentasi *transfer pricing* bagaimanapun juga merupakan cara terbaik dalam memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Pembahasan awal menerapkan *contemporaneous documentation* dimulai dari bagaimana wajib pajak memahami suatu inti keinginan *contemporaneous documentation* sebagaimana berikut:

“Otoritas pajak telah menyiapkan sanksi-sanksi tertentu apabila wajib pajak gagal menyiapkan dokumentasi transfer pricing tepat pada waktunya”

-Saudari Erwin

Praktisi menyimpulkan bahwa *contemporaneous documentation* berkaitan dengan permasalahan wajib pajak dalam menyiapkan data-data yang paling relevan dan material pada tenggat waktu yang telah ditetapkan. Materialitas dalam dokumentasi *transfer pricing* berarti:

1. Wajib pajak mana yang paling utama dan relevan yang wajib menyiapkan dokumen *transfer pricing*.
2. Informasi dalam dokumentasi yang bagaimana yang harus disediakan.
3. Kapan data itu paling lambat harus diberikan kepada otoritas pajak terkait.

4. Hukuman apa yang akan diberikan jika wajib pajak gagal menyediakan data tepat pada waktunya.

Sebelum *Contemporaneous documentation* mempersyaratkan adanya pemilihan informasi yang paling material dan relevan yang akan disajikan, materialitas juga terdapat pada wajib pajak yang seharusnya membuat dokumen *transfer pricing*. Materialitas seperti ini dapat disajikan pada batasan-batasan nilai tertentu sebagai alat menyortir profil wajib pajak yang diwajibkan membuat dokumen penetapan harga transfer. Selain itu, adanya batasan waktu pelaporan (*time frame*) berikut sanksi-sanksi yang telah disiapkan untuk membuat ketidakpatuhan lebih mahal daripada kepatuhan juga telah disiapkan.

Materialitas dalam dokumentasi *transfer pricing* tidak hanya berbicara mengenai informasi yang paling relevan dengan biaya yang efisien. Dilihat dari maksud PMK-213/2016, materialitas juga memilih wajib pajak mana yang *seharusnya* dikenai kewajiban dalam menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Sesuai dengan pasal 2 ayat (2) hingga (4), penyusunan dokumentasi transfer pricing harus memperhatikan profil wajib pajak yang akan mempersiapkan konten dokumentasi *transfer pricing*. PMK-213/2016 “menyortir” wajib pajak yang diwajibkan membuat tiga jenis dokumentasi *transfer pricing* sebagai berikut:

1. Untuk pembuatan Dokumen Induk atau *Master File* dan Dokumen Lokal atau *Local File*:
 - a. Wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi dengan nilai peredaran bruto tahun pajak sebelumnya dalam satu tahun pajak lebih dari Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah);

- b. Wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi dengan nilai tahun pajak sebelumnya dalam satu tahun pajak lebih dari Rp20.000.000.000,00 (dua puluh miliar rupiah) untuk transaksi barang berwujud; atau
 - c. Wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi dengan nilai tahun pajak sebelumnya dalam satu tahun pajak lebih dari Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) untuk masing-masing penyediaan jasa, pembayaran bunga, pemanfaatan barang tidak berwujud, atau transaksi afiliasi lainnya;
 - d. Pihak afiliasi yang berada di negara atau yurisdiksi dengan tarif pajak penghasilan lebih rendah dari pada tarif pajak penghasilan yang tertera pada UU KUP.
2. Untuk pembuatan Dokumen Induk atau *Master File*, Dokumen Lokal atau *Local File*, dan Laporan per Negara atau *Country-by-Country Report* berlaku pada wajib pajak yang merupakan entitas induk dari suatu grup usaha yang memiliki peredaran bruto konsolidasi pada tahun pajak bersangkutan paling sedikit Rp11.000.000.000.000,00 (sebelas triliun rupiah). Dalam pembuatan laporan per negara untuk Tahun pajak 2016 dan seterusnya, ikhtisar wajib disampaikan sebagai lampiran Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Badan tahun pajak berikutnya

Pada *guidelines* disebutkan bahwa tingkat materialitas dapat ditetapkan berdasarkan jumlah satuan moneter tertentu. *Threshold* yang disajikan di atas merupakan batasan nilai yang telah disepakati dalam PMK-213/2016. Selain itu, materialitas ini juga berguna untuk memberikan suatu pandangan bahwa pembuatan dokumentasi *transfer pricing* dikenakan terhadap wajib pajak tertentu. Hal ini mengingat dokumentasi *transfer pricing* bukan sesuatu hal yang murah. Hal ini

disebabkan karena pembuatan dokumentasi *transfer pricing* yang memakan waktu lama berikut dengan proses yang ada di dalamnya. Praktisi berpendapat:

“Pertama, bikin TP Doc mahal. Kasihan perusahaannya sih. Sebenarnya ini secara implisitnya ya angka-angka thresholdnya. dari diskusi kami, sebenarnya peraturan ini sudah disounding sejak tahun 2011. Kemudian terkait dengan sasaran pembuat reportnya, alias WP. Yang jadi poin penting, threshold yang telah didiskusikan dengan para WP, kami dan fiskus menjadi perdebatan ketika pada saat itu tidak threshold jelas yang mengatur. Misalkan saja nih, kan threshold masih bias, katakanlah ada transaksi kecil dan itu sudah ditagih oleh fiskus. Bikin TP Doc internally aja mereka juga susah, gak semua orang internal perusahaan paham lho ya. Dan materialitas itu penting sekali. Akhirnya DJP bikin lah itu thresholdnya. nah, semakin besar transaksinya diprit sama thresholdnya.”

-Saudari Angel

Pada peraturan terdahulu yakni PER-32/2011 menetapkan batasan materialitas atau threshold ini pada Rp.10.000.000.000. Nilai transaksi ini adalah nilai transaksi afiliasi gabungan. PMK-213 telah merevisi kekurangan ini dengan menerapkan *threshold* yang lebih beragam. Materialitas informasi sebesar sepuluh miliar rupiah dinilai sangat memberatkan wajib pajak yang seharusnya tidak perlu membuat dokumen *transfer pricing*. Selain itu, angka materialitas ini dahulu sering digunakan oleh fiskus untuk menagih dokumen dan melaksanakan audit *transfer pricing* pada wajib pajak yang seharusnya bukan merupakan sasaran utama. Oleh karenanya, hal ini yang disebut sebagai materialitas bias. Padahal, isu *transfer pricing* selayaknya lebih cocok dikenakan pada wajib pajak multinasional kelas kakap yang lebih terorganisir dan yang lebih sering melakukan penghindaran pajak. Meskipun PMK-213/2016 diklaim telah menetapkan batasan materialitas dengan lebih baik, namun permasalahan masih belum berhenti. Permasalahan berikutnya berkaitan dengan menyajikan informasi yang material pada waktu yang telah ditetapkan oleh fiskus. Berdasarkan pasal 4 ayat (1) hingga (3) PMK-

213/2016, wajib pajak diharuskan melaporkan *Master File* dan *Local File* pada jangka waktu yang sama dengan pelaporan SPT Tahunan Badan. Hal ini diperkuat dengan adanya suatu ikhtisar dan surat keterangan yang diwajibkan dilampirkan pada saat melaporkan SPT. Pasal 7 ayat (1) hingga (4) serta pasal 4 ayat (3) PMK-213/2016 menuntut wajib pajak untuk melampirkan ikhtisar dan surat surat ketersediaan dokumen penentuan harga transfer yang wajib ditandatangani oleh pihak yang membuat.

Mengenai lampiran ikhtisar dan surat tersedianya penentuan harga transfer yang telah dijelaskan, peneliti menganalisis adanya dua poin penting yang wajib diperhatikan oleh wajib pajak selama pembuatan *contemporaneous documentation*:

1. *Time frame Master File* dan *Local File* yang bertenggat waktu sama dengan SPT Badan (empat bulan setelah akhir tahun) dan dua belas bulan bagi *Country-by-Country Report* memberikan pertanyaan bagi wajib pajak mengenai “Sanksi apa yang akan timbul apabila melewati batas waktu tersebut”
2. Lampiran ikhtisar dan surat tersedianya dokumen yang ditandatangani oleh pembuatnya, yang wajib disertakan sebagai lampiran tak terpisahkan pada SPT memberikan pertanyaan bagi wajib pajak mengenai “Siapa yang dapat mendukung pemenuhan data kewajaran *transfer pricing* yang paling material, relevan, dan *cost-efficient*.”

Terkait dengan sanksi atau *penalty*, isu kepatuhan ini membawa konsekuensi logis. Otoritas pajak tentunya akan memberikan suatu premis bahwa ketidakpatuhan akan lebih mahal daripada kepatuhan. Sebagai salah satu peningkatan kepatuhan, fiskus menetapkan sanksi-sanksi apabila

contemporaneous documentation tidak dilaksanakan dengan baik. Pasal 5 ayat (3) PMK-213/2016 menyatakan bahwa fiskus tidak mempertimbangkan dokumen *transfer pricing* apabila telah melewati tenggat waktu sebagaimana telah disebutkan pada pasal 4 ayat (1) dan (2). Selain itu, sanksi terhadap pelanggaran *contemporaneous documentation* juga berlaku apabila wajib pajak tidak menyediakan lampiran ketersediaan dokumen *transfer pricing*.

“Kalo undang-undang bisanya nempel ke peraturan utamanya. Jadi kita lihat ke UU KUP yang ada. Sanksi bisa dibaca di UU. Yang menarik adalah sanksi ini dikenakan atsa pihak atau WP yang tidak melakukan pembukuan, dan TP merupakan salah satu pembukuan. Dan ngelink-nya pelanggaran ke pasal 28. Bisa merujuk ke undang-undang yang dimaksud ya”

-Ibu Eny

Sementara itu, narasumber yang lain berpendapat sebagai berikut:

“Bagi Wajib Pajak yang tidak menyelenggarakan Dokumen Transfer pricing, maka sanksinya sesuai dengan Pasal 13 ayat 3 Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (KUP), yakni 50% dari pajak yang tidak atau kurang bayar. Sedangkan bagi WP yang telat atau hingga batas waktu yang sudah ditentukan belum juga menyampaikan dokumentasi transfer pricing, maka menjadi diskresi pemeriksa apakah TP doc-nya dipertimbangkan atau tidak. Istilahnya ditetapkan secara jabatan. Apabila di-tes tidak wajar, maka pemeriksa akan mengenakan sanksi 2% per bulan sejak diterbitkan surat ketetapan. Sementara bagi WP yang memanipulasi dokumen transfer pricing berdasarkan informasi yang tidak benar, maka bisa kena sanksi pidana. Sehingga di sini kita tempatkan sesuatu secara adil. Kalau WP tidak membuat TP doc, maka diperlakukan sama seperti WP yang tidak melaksanakan kewajiban pembukuan.”

-Bapak Otto

Berdasarkan penuturan para responden di atas, sanksi yang dikenakan bersumber dari peraturan utama yakni UU KUP mengenai pembukuan dan ketaatan waktu pelaporan. Sanksi ketidaktaatan dan penyalahgunaan dokumen *transfer pricing* dihubungkan dengan sanksi yang berkaitan dengan pembukuan. Baik berupa denda, bunga, maupun pidana. PMK-213/2016 telah menegaskan sanksi ini secara implisit menggunakan kalimat “...tidak dipertimbangkan melakukan

pembuatan dokumen penentuan harga transfer” yang secara logis bermuara pada “...tidak melaksanakan pembukuan dan penyiapan dokumen tertentu” sebagaimana diamanatkan pada pasal 28 UU KUP.

Satu hal yang ingin dikritisi oleh peneliti terkait dengan sanksi ini berlaku resiprokal atau timbal balik: (1) apakah wajib pajak dengan segala tuntutan dan konten dokumentasi berdasarkan jangka waktu penyiapan dokumen telah siap untuk melaporkan dokumen ini pada suatu *timeline-manner basis*? dan (2) apakah besaran sanksi tersebut dengan lantang telah menciutkan wajib pajak nakal yang masih ingin mencari celah untuk melakukan praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*)?

Menjawab pertanyaan nomor satu, wajib pajak A memberikan pendapatnya sebagai berikut:

“Ya yang benar saja, peratruan ini keliuar pada 31 Desember 2016 sedangkan waktu submitnya adalah 4 bulan. Awalnya kami menganggap DJP sedang bermain dagelan. Sosialisasi kurang, biaya buat TP mahal, belum selesai dengan PER-32, muncul aturan baru yang lebih kompleks. Paling parah CbCR. Tembokny tebal sekali itu buat bikin. Bnirokratis, lintas negara, ya parent kami yang di overseas juga kelimpungan. Tolong lah DJP kasih waktu transisi atau yang sejenisnya, bukan antem kromo seperti ini, kami mencoba taat. Tapi dengan kejadian seperti ini kan bikin kami berat di ongkos bikinnya juga.”

- Wajib Pajak A

Sementara itu, terkait dengan siapa yang menyusun dokumen *transfer pricing*, Bab V OECD TPG memberikan suatu hal yang cukup menimbulkan pertanyaan.

Penggunaan pihak ketiga dan konsultan (*using of third parties*) tidak direkomendasikan. Sementara itu, PMK-213/2016 tidak mengatur hal ini.

Berdasarkan penjelasan terdahulu, PMK-213/2016 hanya mewajibkan surat ketersediaan dokumen penentuan harga transfer ditandatangani oleh pihak yang membuat sebagai suatu bentuk pertanggungjawaban.

Masalah dokumen *transfer pricing* merupakan permasalahan yang melibatkan kompetensi beragam disiplin ilmu. Hal ini bukan hanya urusan pajak saja, tapi juga mempertimbangkan analisis ekonomi secara makro. Apabila dilihat dari konten dokumentasi yang terdapat pada PER-32/2011 yang kemudian semakin diperinci pada PMK-213/2016, analisa kesebandingan merupakan pokok permasalahan yang harus disikapi oleh beragam pihak. Analisa ekonomi, analisa kompetisi pasar, analisa kontrak, dan analisa terkait merupakan analisa yang membutuhkan biaya yang tidak sedikit jumlahnya. Wajib Pajak B memberikan pendapatnya sebagai berikut:

“ Pengalaman buat kami adalah sesuatu keharusan. Perayaturan lawas kan sudah ada ya, kami sudah mulai ngerti polanya. Eh kok ini muncul peraturan baru. Memahami TP ini gak cuma paham buku Transfer Pricing saja lho. timnya banyak. Ada analis ekonomi, market, bisnis, hukum, banyak. Hitung aja biayanya, seberapa besar itu untuk membuat TP Doc ini, ajaibnya ini dilakukan setiap tahun ”

- Wajib Pajak B

Sementara itu, kesenjangan informasi juga pasti akan timbul karena adanya penerapan yang cepat atas PMK-213/2016. Wajib pajak diharuskan memahami konten dokumentasi berikut regulasinya yang sangat kompleks, menyediakan data yang paling relevan dan material, serta tantangan informasi yang terkadang asimetris. Kompleksitas semakin besar ketika harus berhadapan dengan otoritas pajak karena adanya kesenjangan pengetahuan mengenai *transfer pricing* yang kerap dirasakan oleh wajib pajak. Terkait dengan informasi asimetris ini, wajib pajak memberikan keluhannya bagi DJP sebagai berikut:

“ Kami terus dipaksa patuh dengan alasan yang kadang mereka sendiri kurang paham lho. TP Doc ini masalah runyam. Dan pengetahuan wajib pajak masih minim. Kami yang konsultan harus wajib tahu dulu. Dan lucunya kami lebih tahu lho daripada pegawai yang mengurus transfer pricing. ”

- Ibu Eny

Peneliti menyimpulkan bahwa terdapat beberapa keadaan yang menjadi masalah *contemporaneous documentation*, materialitas, dan informasi yang dibutuhkan.

1. Wajib pajak memiliki kompleksitas struktur bisnis yang beragam. Mulai dari yang sangat kompleks dan tertata rapi hingga yang masih pada batas-batas standar minimum profil bisnis yang baik. Tidak semuanya memiliki sumber daya manusia yang baik dalam menyiapkan dokumen *transfer pricing*. Selain itu, informasi terkait data yang material dan relevan memiliki tantangan yang beragam.
2. Pemahaman wajib pajak mengenai *transfer pricing* yang masih sangat terbatas berikut interdependensi mereka terhadap para praktisi dan profesional di bidang *transfer pricing*. Akhirnya, mereka lebih mengandalkan praktisi dan membayar sejumlah biaya yang tidak sedikit jumlahnya. Sementara itu, praktisi diwajibkan memahami konten PMK-213/2016 sembari mengerjakan dokumentasi *transfer pricing* wajib pajak. Dan tidak hanya satu wajib pajak tentunya.
3. Sosialisasi dan kesiapan pihak pemerintah sebagai otoritas wajib pajak dirasa sangat mendadak. Pemberlakuan dini yang berlaku menjadi garis bawah kesalahan DJP dalam menerapkan peraturan ini. DJP dirasa kurang memberikan suatu *tools* atau alat yang mencoba memberikan semacam toleransi atas penerapan dini PMK ini.

5.5.2. Permasalahan terkait Data saat Penyusunan Dokumentasi *Transfer*

Pricing

Berdasarkan pembahasan terdahulu, tujuan dokumentasi *transfer pricing* ada tiga. Yakni a) sebagai dasar wajib pajak memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha; b) berdasarkan poin a, sebagai dasar fiskus melakukan *transfer pricing risk assessment*; dan c) berdasarkan poin b, sebagai dasar fiskus melakukan *transfer pricing audit*. Apabila dilihat kembali, secara implisit hal ini telah mengalihkan *burden of proof* kepada wajib pajak terkait prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Dan permasalahan yang lain, bagaimana wajib pajak dan para praktisinya wajib memahami dan membuat *transfer pricing documentation* sesuai dengan apa yang disebut sebagai *contemporaneous documentation*.

Masalah dalam memahami *contemporaneous documentation* tidak hanya pada bagaimana wajib pajak dan praktisi patuh terhadap tenggat waktu dan birokrasinya sebagaimana yang telah dibahas pada sub-bab terdahulu. Masalah terbesar ada pada bagaimana menyiapkan data yang paling relevan dan material bagi fiskus. Dan lagi-lagi, permasalahan klasik sebagaimana terjadi pada penerapan peraturan terdahulu yakni PER-32/2011 masih saja sulit ditemukan jalan keluarnya. Permasalahan tersebut ada pada bagaimana wajib pajak dan praktisi menemukan data pembanding dan data lain yang relevan serta material atas transaksi yang sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atau *arm's length principle*.

Salah satu sulitnya penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha adalah beragamnya jenis transaksi yang harus dilaporkan. Perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa mungkin melakukan transaksi-transaksi yang tidak terjadi di perusahaan-perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa (*non-*

affiliated companies or enterprises). Terjadinya transaksi-transaksi model ini tidak dimotivasi oleh kepentingan penghindaran pajak tetapi dalam transaksional bisnis antar perusahaan afiliasi tersebut menghadapi kondisi-kondisi bisnis atau komersial berbeda dengan yang dihadapi oleh anggota suatu perusahaan non-afiliasi. Wajib pajak A memberikan penuturannya sebagai berikut.

“kalau untuk kami, sebagai wajib pajak yang menerapkan startegi bisnis tertentu ya, masa iya kami gak boleh untung? DJP apa tahunya tentang bagaimana cari celah kesalahan kami? Kami sebenarnya tidak melakukan transfer pricing. Kami hanya mencari biaya yang efisien. Nah ini kami yang serba salah kalo cara kami dipahami sebagai tax avoidance. Bisnis kan masalah bersaing, competition factor, begitu. Kami sedih karena serba salah.”

- Wajib Pajak A

Selain itu, penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha mungkin akan menimbulkan beban administratif baik bagi Wajib Pajak maupun fiskus dalam mengevaluasi jumlah yang signifikan dan tipe-tipe transaksi-transaksi *cross-border*. Meskipun perusahaan afiliasi umumnya menetapkan syarat-syarat bagi sebuah transaksi afiliasi pada saat transaksi terjadi, namun pada titik tertentu perusahaan diminta menunjukkan bahwa perusahaan afiliasi konsisten dengan prinsip *arm's length transaction*. Di sisi lain, fiskus akan berupaya melakukan verifikasi dalam beberapa tahun ke depan setelah terjadinya transaksi-transaksi afiliasi tersebut.

Adanya isu kepatuhan seperti penyimpanan dokumentasi selama sepuluh tahun berdasarkan UU KUP Pasal 28 ayat (11) sebenarnya dapat digunakan untuk meminimalkan permasalahan ini. Namun, fiskus kemudian akan mencoba mengumpulkan informasi transaksi sejenis, kondisi pasar pada saat transaksi afiliasi terjadi, dan lain sebagainya untuk sekian banyak dan ragam transaksi. Aktivitas ini biasanya akan menjadi lebih sulit seiring dengan berlalunya waktu. Selain itu, hal

ini dirasa akan menyulitkan baik wajib pajak maupun fiskus seandainya terjadi *transfer pricing audit*.

Wajib Pajak dan fiskus sering kali mengalami kesulitan memperoleh informasi yang memadai untuk menerapkan prinsip *arm's length*. Hal ini karena prinsip *arm's length* mensyaratkan Wajib Pajak dan fiskus untuk mengevaluasi transaksi-transaksi yang tidak dapat dikontrolnya, termasuk juga aktivitas-aktivitas bisnis dari perusahaan non afiliasi dan membandingkannya dengan transaksi-transaksi di perusahaan afiliasi. Hal ini memunculkan permintaan akan sejumlah data yang substansial. Informasi yang dapat diakses kemungkinan tidak lengkap dan sulit diinterpretasikan. Jika terdapat informasi lain, jika itu ada, mungkin akan sangat sukar diperoleh dengan sejumlah alasan.

Selain itu, pencarian data pembanding untuk mendapatkan informasi yang material dan relevan juga sangatlah sulit. Terkait dengan data pembanding, Bab V

OECD TPG menyarankan penggunaan data pembanding lokal ketimbang data pembanding regional dalam melaksanakan analisa kesebandingan dan menentukan pembanding. Pembanding regional adalah rincian data pembanding yang disiapkan

untuk negara-negara di wilayah geografis yang sama. Hal ini ditujukan untuk mencari pembanding yang mendekati perkiraan harga pasar. Praktisi

menyimpulkan data regional ini adalah data yang ada pada database seperti ORIANA, AMADEUS, Thomson and Reuters (Kurniawan, 2015) dan sebagainya.

Sementara itu, pembanding lokal menurut praktisi adalah pembanding yang didapatkan pada satu yurisdiksi tertentu. Permasalahan menjadi pelik ketika

pembanding lokal hampir mustahil didapatkan mengingat adanya keadaan para

wajib pajak. Keadaan ini dibuktikan dengan tidak semua wajib pajak yang

melakukan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha memiliki status terbuka (tbk). Dengan kata lain, perusahaan tidak *go public* sehingga data-data yang digunakan pada indikator dalam melakukan analisa kesebandingan juga tidak dipublikasikan dengan memadai. Akhirnya, praktisi lebih menggunakan pembanding yang sifatnya regional mengingat pengorbanan yang dikeluarkan untuk mencari data pembanding lokal sifatnya mahal dan bisa dianggap tidak material. Praktisi berpendapat:

“Ketika transaksi lokal harus menggunakan data internasional maka tidak relevan. pandangan terhadap TP lebih cocok terhadap transaksi internasional, thats why yang digunakan adalah sebagai data yang sifatnya global dan data yang tidak cocok digunakan pada data lokal. Kalau komoditasnya adalah global maka data pembanding dapat dicari. Kadang-kadang substansi dikalahkan oleh bentuk. Yang digunakan oleh transaksi yang dibandingkan adalah transaksi data internasional dan hal ini akan menjadi ias tujuan TP Doc bisa sangat bervariasi tergantung bagaimana menyikapi TP di dalam negeri yang tidak ada pembandingnya. Satu peraturan ini lebih di antem kromo.”

- Ibu Ade

Selain data pembanding di atas, kebutuhan akan informasi terkait transaksi perusahaan non afiliasi juga cukup sulit diperoleh dengan alasan kerahasiaan. Pada isu kepatuhan yang lainnya, dokumen *transfer pricing* merupakan data yang sangat rahasia. Berdasarkan OECD TPG 2017, kerahasiaan data seperti data-data kontrak, rahasia dagang, rahasia saintifik dan data terkait tidak boleh secara sembarangan diungkapkan pada publik. Merujuk pada pasal 41 UU KUP, data yang bersifat rahasia hanya boleh dibuka pada saat kondisi tertentu semisal terjadi pemeriksaan pajak atau kegiatan yang mementingkan keperluan data pada lingkup yang terbatas.

Oleh karenanya, PMK-213/2016 telah menyiratkan ketentuan ini dengan menambahkan sebuah pasal yang berbunyi “dokumen penentuan harga transfer dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak”. Namun, hal ini akan menjadi pelik apabila

sesama perusahaan yang juga saling membutuhkan informasi malah terjebak dengan rahasia bisnis yang disimpan masing-masing.

5.5.3. Biaya Lain yang Perlu Dipertimbangkan dan Bagaimana Seharusnya

Aturan Transfer Pricing Documentation Dibuat

Masih banyak hal yang menjadikan biaya kepatuhan atas dokumen *transfer pricing* menjadi mahal. Hal ini terkait dengan adanya pemutakhiran data penggunaan bahasa. Sebagaimana dijelaskan pada pasal 11 ayat (1) dan (2), dokumentasi *transfer pricing* yakni *Master File*, *Local File*, dan *Country-by-Country Report* wajib diselenggarakan dengan menggunakan bahasa Indonesia dan apabila ingin menggunakan bahasa selain Indonesia maka wajib mendapatkan ijin dari Menteri Keuangan. Hal ini selaras dengan ketentuan yang ada pada pasal 28 ayat (4) serta pasal 3 ayat (1) dan (1a) UU KUP. Pada PER-43/2010 jo. PER 32/2011, tidak diatur secara spesifik mengenai bahasa Indonesia sebagai bahasa wajib pendokumentasian.

Di sisi praktisi dan wajib pajak, hal ini jelas menambah beban baru. Sebenarnya para praktisi memiliki sikap yang positif terkait dengan penggunaan bahasa Indonesia dalam pelaporan dokumen penentuan harga transfer. Namun, hal ini juga dirasa menjadi bumerang bagi mereka. Praktisi menyatakan sikap sebagai berikut:

“Saya positif ya, karena praktisi memudahkan. Konsultan TP di Big 4 rata-rata dari asing dan kita kembali ke pembukuan yang harus mewajibkan dengan menggunakan bahasa indonesia. Prefer ke bahasa indonesia karena ya memudahkan. Tapi ya begitu di sisi lain ini jadi bumerang buat kita karena kita jadi double. Sebelumnya bahasa inggris aja, ini pake bahasa indonesia juga. karena konsumen kita kan rata-rata asing untuk TP Doc nya.”

-Saudari Angel

Contemporaneous documentation juga mengakibatkan wajib pajak harus memenuhi isu kepatuhan berikutnya yakni *documentation update*. Secara tidak langsung, ketersediaan dokumen *transfer pricing* juga turut memperbaharui data-data yang perlu di-*update* di dalam paket dokumen *transfer pricing*. Praktisi secara logis menyampaikan bahwa informasi seperti transaksi afiliasi yang terjadi, penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, laporan keuangan, serta jenis konten dokumen yang lain mau tidak mau harus diperbaharui. Hal ini terjadi karena perusahaan tidak mungkin mencantumkan data yang sama pada informasi yang dinamis. Sementara itu, apabila terdapat konten yang sifatnya tidak terlalu dinamis maka wajib pajak tetap harus menyampaikan dokumen sebagaimana adanya. Pembaharuan data secara otomatis menyebabkan dokumen *transfer pricing* harus tersedia sebagaimana tenggat waktu yang telah ditetapkan. Berikut merupakan hasil wawancara oleh responden terkait.

“Kalau setahu saya, TP Doc yang ada di singapura dan australia buat TP Doc tahun ini. Tahun depan mereka tinggal update aja, entah laporan keuangan mereka, atau data-data terkait. Apakah ada perubahan-perubahan kontraktual. Kalau di Indonesia bikin dari nol setiap tahunnya dan benchmarkingnya setahu saya orang fiskus minta diupdate. Beda kalau di Australia atau Singapura mereka hanya meminta data atau dokumen yang menjadi pembaruan, tidak diulang dari awal. Meskipun di Indonesia tidak jelas-jelas diatur ya, kalau dilihat di PER 22 ya tahun ini bisa jadi diperiksa. Jadi kita bikin dari awal dengan data yang tidak terlalu diubah.”

- Saudara Daryl

BAB VI

PENUTUP

6.1. Kesimpulan

Dokumentasi *transfer pricing* telah diperkenalkan sejak periode 1990-an secara internasional sebagai salah satu upaya untuk meningkatkan transparansi dan menjunjung prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang memiliki hubungan afiliasi (*related parties/affiliation*). Sebagai respon yang baik atas *transfer pricing documentation* yang telah dikembangkan di tingkat internasional, Indonesia telah menerbitkan sejumlah peraturan yang berkaitan dengan *transfer pricing documentation*. Adanya PER-43/2010 dan PER-32/2011 yang membahas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha telah mencakup dokumentasi *transfer pricing*. Hal ini dimulai dengan melakukan analisa kesebandingan atas suatu transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan afiliasi, menentukan pembanding yang tepat untuk melakukan *benchmarking*, melaksanakan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan beragam cara, kemudian berakhir ke dokumentasi *transfer pricing*.

Di Indonesia, implementasi dari kebijakan dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan format dan ketentuan yang tersusun dalam OECD *Transfer Pricing Guidelines* 2017 berada pada PMK-213/2016. Peraturan ini mendetailkan jenis dokumen yang ditujukan untuk pemenuhan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Peraturan ini adalah sebagai bentuk adaptasi format dokumentasi *transfer pricing* sesuai dengan format yang telah disepakati bersama. Namun, banyak kendala yang masih terjadi.

Kendala pertama muncul ketika wajib pajak dan praktisi dipusingkan dengan adanya konsep dokumentasi *transfer pricing* yang mewajibkan melaporkan dokumen dengan informasi yang termutakhir (*updated*) yang paling material dan relevan. Informasi ini harus disediakan dengan memperhatikan *contemporaneous documentation*. Selain itu, dokumen *transfer pricing* harus dilaporkan mengikuti *time frame* yang ditetapkan oleh DJP. Dokumen *transfer pricing* yang dilaporkan melewati batas waktu akan dikenai sejumlah *penalty* sebagaimana disyaratkan pada UU KUP. Dokumen wajib ditulis menggunakan Bahasa Indonesia dan dapat menggunakan bahasa lain dengan seizin Menteri Keuangan. Fiskus juga mempersyaratkan wajib pajak untuk menyimpan dokumentasi selama sepuluh tahun.

6.2. Implikasi Penelitian

Implikasi pada penelitian ini terdiri dari tiga hal, yakni implikasi teoritis, implikasi praktis, serta kebijakan. Implikasi teoritis berhubungan dengan kontribusi penelitian bagi perkembangan penelitian dan teori mengenai dokumentasi *transfer pricing*. Implikasi praktis penelitian ini bertujuan memberikan informasi bagaimana dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan PMK-213/2016 berdampak bagi proses dokumentasi *transfer pricing*. Sementara itu implementasi terkait kebijakan dalam penelitian ini dimaksudkan untuk memberikan saran kepada pihak yang bersentuhan langsung dengan proses dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan PMK-213/2016.

6.2.1. Implikasi Teoritis

1. PMK-213/2016 mendukung adanya suatu dokumentasi *transfer pricing* yang mengharuskan wajib pajak untuk menaati dan menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) di level entitas lokal dan level grup. Selain itu, dokumentasi tersebut juga berfungsi sebagai bukti wajib pajak tidak melakukan *profit shifting*.
2. *Local File* merupakan kelanjutan dari penerapan pasal 18 PER-32/2018. Lima informasi sebagaimana yang disebutkan pada PER-32/2018 didetailkan dengan adanya konten *Local File*.
3. *Supply Chain Management* dan *FAR Analysis* digunakan oleh *Master File* untuk memberikan transparansi atas pembentukan nilai transaksi yang sulit diukur karena keunikannya
4. *Country-by-country Reporting* merupakan suatu alat yang digunakan untuk melacak praktek *profit shifting* dengan cara mendeteksi informasi-informasi sesuai dengan konten ideal *Country-By-Country Reporting*.

6.2.2. Implikasi Praktis

Hasil penelitian ini digunakan sebagai informasi kepada para praktisi dan pihak terkait yang memahami format terbaru dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan PMK-213/2016. Implikasi praktis penelitian bertujuan untuk memahami beberapa hal sebagai berikut:

1. Praktisi dan wajib pajak dapat menyikapi kompleksitas penyusunan *contemporaneous documentation* berikut isu-isu kepatuhan lain yang diusung oleh PMK-213/2016. Meskipun PMK-213/2016 tidak menjelaskan semua isu

kepatuhan penyusunan dokumentasi secara jelas, tetap saja hal ini dirasa cukup memberatkan praktisi dan wajib pajak dalam penyusunan dokumen. Alasannya adalah wajib pajak yang masih belum terlalu memahami dokumentasi *transfer pricing* terbaru. Ditambah lagi implementasi format dokumentasi berdasarkan PMK-213/2016 belum genap berusia dua tahun.

2. Praktisi dan wajib pajak diberikan pemahaman yang lebih baik terkait implementasi *three-tiered approach*. Penelitian ini memberikan gambaran perubahan yang terjadi pada konten *Local File*, *Master File*, dan *Country-by-Country Report*.
 - a. Dari penelitian ini praktisi berpendapat bahwa tidak ada kendala berarti dalam penyusunan *Local File*. Hanya saja, beberapa ketentuan seperti *threshold* transaksi yang wajib dilaporkan mengalami kenaikan hal ini berkorelasi dengan biaya atas pembuatan dokumentasi *transfer pricing* cukup mahal.
 - b. Penelitian ini memungkinkan praktisi untuk memahami keterbaruan *Master File* dan *Country-by-Country Report*. Penelitian ini mengungkap bahwa praktisi dan wajib pajak harus mampu memanajemen informasi pada kedua dokumen ini. Hal ini dikarenakan akses yang cukup sulit karena harus melewati birokrasi yang cukup rumit dan penerapannya yang masih cukup baru.
3. Terkait dengan permasalahan penyusunan dokumentasi *transfer pricing* berdasarkan PMK-213/2016, penelitian ini menyajikan gambaran mengenai bagaimana proses dokumentasi tidak semudah teorinya. Butuh pengorbanan dan biaya yang cukup besar. Sebagaimana pendapat para praktisi, kompleksitas

penyusunan *three-tiered approach transfer pricing documentation* terjadi pada beberapa hal sekaligus. Implikasi dari penelitian ini adalah memberikan pandangan bagi praktisi untuk mengetahui masalah apa saja yang mungkin akan timbul berikut dengan dengan biaya pada saat penyusunannya. Bagi wajib pajak dan praktisi menyiapkan dokumentasi dengan waktu yang relatif terbatas seperti ini cukup *costly*. Bahkan praktisi sempat menyangsikan bahwa biaya kepatuhan atas penyusunan dokumentasi melebihi manfaat yang ditimbulkan.

6.2.3. Kebijakan yang Dapat Diambil

Dari penelitian ini, terdapat kebijakan yang dapat diambil oleh pihak terkait yakni sebagai berikut:

1. Untuk praktisi dan wajib pajak yang menyusun dokumen *transfer pricing*, hendaknya selalu memperbaharui pemahaman terkait informasi penyusunan dokumentasi *transfer pricing*. Untuk mengungkapkan hal-hal yang dibutuhkan pada dokumentasi perlu adanya pemahaman yang baik terkait komponen dan format dokumentasi itu sendiri. Sebagai seorang profesional tentunya tidak mungkin apabila terjadi kesenjangan informasi yang terjadi saat komunikasi antara wajib pajak dengan praktisi.
2. Bagi otoritas pajak (DJP) yang membuat format dokumentasi, pada penelitian ini juga telah disampaikan garis besar permasalahan yang hendaknya diperhatikan oleh pembuat peraturan. Praktisi terkadang kebingungan dengan kebijakan yang diinginkan oleh fiskus. Hendaknya fiskus mengkomunikasikan kebijakan terkait dokumentasi *transfer pricing* ini kepada praktisi yang kemudian disampaikan oleh wajib pajak.

6.3. Keterbatasan Penelitian

Pada penelitian ini, peneliti mendapatkan beragam keterbatasan atas penelitian yang dilakukan. Keterbatasan penelitian adalah sebagai berikut:

1. Responden yang berkecimpung di bidang *transfer pricing* di Indonesia cukup jarang ditemui. Berdasarkan pengalaman subyektif peneliti, para konsultan dan wajib pajak yang menangani *transfer pricing* cenderung terpusat di Kantor Akuntan Publik (KAP), atau Kantor Jasa Akuntan (KJA) yang terpusat di ibukota provinsi bahkan ibukota negara.
2. Data mengenai dokumen *transfer pricing* bersifat sangat rahasia dan harus melalui birokrasi yang rumit seperti *Automatic Exchange of Information* (AEOI) melalui DJP. Selain itu, beberapa informasi perusahaan multinasional tidak dapat dipertukarkan meski untuk konsultan pajak sekalipun. Akibatnya, informasi seperti ini tentunya tidak dapat didapatkan oleh peneliti dengan mudah.

6.4. Saran untuk Penelitian Berikutnya

Berdasarkan penelitian yang telah dilaksanakan, peneliti memberikan saran kepada pembaca yang tertarik untuk melaksanakan penelitian di bidang *transfer pricing documentation* berikut ini:

1. Sumber data primer atas penelitian *transfer pricing documentation* berupa konsultan dan perusahaan multinasional yang menangani dokumentasi *transfer pricing* tidak terlalu banyak. Oleh karenanya, memanfaatkan kesempatan untuk mendapatkan relasi para responden terkait merupakan suatu keharusan.

2. Karena keterbatasan informasi yang disebabkan oleh birokrasi dan kerahasiaan data, peneliti menyarankan agar penelitian yang membahas dokumentasi *transfer pricing* sedapat mungkin mendapatkan sumber data yang bisa diakses dengan mudah.





DAFTAR PUSTAKA

- Andrus, J. & Oosterhuis, P. (2017). Transfer pricing after BEPS: Where are we and where should we be going. *Taxes The Tax Magazine*, 3, 89-107.
- Arifin, N. Z. (2014). *BEPS Dalam Kerangka Kerja Sama G20 Dan Implementasinya Kepada Indonesia*. Diakses dari website Kementerian Keuangan Republik Indonesia: <http://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/BEPS%20Dalam%20Kerangka%20Kerja%20Sama%20G20%20Dan%20Implementasinya%20Kepada%20Indonesia.pdf>.
- Avi-Yonah, R. S., Clausing, K. A., & Durst, M. C. (2009). Allocating business profits for tax purposes: A proposal to adopt a formulary profit split. *Florida Tax Review*, 9(5), 488-525.
- Berger, R. S. (2016). *Transfer pricing considerations for intra-group services: a study of specific challenges which have caused disputes between taxpayers and tax authorities from a transfer pricing and international tax perspective* (Disertasi, The School of Accountancy, University of the Witwatersrand). Diakses dari website <http://wiredspace.wits.ac.za/bitstream/handle/10539/19406/Masters%20Research%20Report%20FINAL%202015.pdf?sequence=1>.
- Bicer, R. & Erginay, M. (2015). Turkish perspective on OECD action plan on base erosion and profit shifting. *International Transfer Pricing Journal*, 1, 59.
- Blouin, J. L., Robinson, L. A., & Seidman, J. K. (2018). Conflicting transfer pricing incentives and the role of coordination. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 87-116.
- Borkowski, S. C. & Gaffney, M. A. (2014). Proactive transfer pricing risk management in PATA countries. *Journal of International Accounting Research*, 13(2), 25-55.
- Brauner, Y. (2014). BEPS: An interim evaluation. *IBFD World Tax Journal*, 7, 12-19.
- Cobham, A. (2005). Tax evasion, tax avoidance, and finance development. *Queen Elizabeth House Working Paper 192*, 8 -11.

- Cohen, M. & Mallick, S. (1997). Global supply chains: research and applications. *Production and Operations Management*, 6(3), 193-210.
- Creswell, J. W. (2016). *Research design: Pendekatan metode kualitatif, kuantitatif, dan campuran*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Crivelli, E., De Mooij, R., & Keen, M. (2015). Base erosion, profit shifting and developing countries. *IMF Working Paper Journal*, 15, 118.
- Darussalam, S. (2008). *Cross border transfer pricing untuk tujuan perpajakan*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center.
- Devereux, M. (2011), *Transparency in reporting financial data by multinational corporations*. London: Oxford University.
- Durst, M. C. & Culbertson, R. E. (2003). Clearing away the sand: Retrospective methods and prospective documentation in transfer pricing today. *Tax L. Rev.*, 57, 37.
- Eden, L. (1998). *Taxing multinationals: Transfer pricing and corporate income taxation in North America*. Canada: University of Toronto Press.
- Evers, M. T., Meier, I., & Spengel, C. (2017). Country-by-country reporting: Tension between transparency and tax planning. *Center for European Economic Research Journal*, 17, 1-22.
- Fadhilah, R. (2014). Pengaruh good corporate governance terhadap tax avoidance (studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI 2009-2011). *Jurnal akuntansi*, 2(1), 21-27.
- Fuadah, L. (2008) Analisa transaksi-transaksi yang terjadi dalam masalah transfer pricing pada kasus PT. Asian Agri di Indonesia. *Jurnal Keuangan dan Bisnis*, 6(2), 108-129.
- Gunadi. (1994). *Transfer pricing: Suatu tinjauan akuntansi manajemen dan pajak*. Jakarta: Bina Rena Pariwisata.

Hoor, O. R. (2015). Luxembourg reshapes its transfer pricing landscape. *European Taxation*, 1, 132-142.

Hutabarat, I. V. P. (2012). *Analisis Implementasi Kebijakan Transfer Pricing Documentation Antar Perusahaan Yang Memiliki Hubungan Istimewa* (Skripsi, Universitas Indonesia). Diakses dari website <http://lib.ui.ac.id/file?file=digital/20320254-SIndri%20Putri%20Victris%20Hutabarat.pdf>

Ilie, G. (2014). The increasing importance of transfer pricing and the tax strategies of the transnational corporations. *Knowledge Horizons Economics*, 6(4), 9.

International Tax Review. (2015). *BEPS: Are you Prepared?*. Diakses dari website TP Week: http://www.tpweek.com/assets/pdf/General_ReportTPW_BEPS_Survey.pdf

Irawan, R. (2016). *BEPS action 13: Tiga pendekatan dokumentasi transfer pricing. Inside Tax* 38,70-75.

Irving, D., Kilponen, R., Markarian, M., & Klitgaard, G. (2005). A tax-aligned approach to SCM. *Supply Chain Management Review*, 1, 57-61.

Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP - 01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Memiliki Hubungan Istimewa. Diakses dari website <http://ortax.org/ortax/?mod=aturan&page>

Kesa, D. D., Harinuridin, E., & Setiawati, A. (2016). Analisis transfer pricing dalam lending activities banking dengan menggunakan arm's length principle. *Jurnal Vokasi Indonesia*, 3(2), 23-29.

Khairani, D., & Aeny, S. N. (2016). Beramai-ramai melawan praktik BEPS. *Inside Tax* 38,5-16.

Kurniawan, A. M. (2015). *Buku pintar transfer pricing untuk kepentingan pajak*. Yogyakarta: Pecetakan Andi Offset.

Lewis, A. (2009). Road map to VAT effective tax rate profiling. *International Tax Review*, 20(7), 19-22.

- Lingga, I. S. (2015). Aspek perpajakan dalam transfer pricing dan problematika praktik penghindaran pajak (tax avoidance). *Zenit*, 1(3), 10-17.
- Lofland, J. & Lofland, L. H. (1984). *Analyzing social settings: A guide to qualitative observation and analysis*. Amerika Serikat: Thomson and Wadsworth.
- Maurício, M. J. D. C. (2014). *Transfer pricing and the arm's length principle in the European Union law and domestic law* (Disertasi, Universidade do Minho). Diakses dari website <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/28395/1/Transfer%20pricing%20and%20the%20arms%20length%20principle%20in%20the%20European%20Union%20law%20and%20domestic%20law-3.pdf>; Transfer.
- Meiliana. (2016). Studi perbandingan dokumentasi transfer pricing: Ketentuan PER 32/PJ/2011 dan rencana aksi 13 BEPS (re-examine transfer pricing documentation) ditinjau dari asas kepastian hukum. *Jurnal Akuntansi Universitas Indonesia*, 1, 1-24.
- Moleong, L. J. (2009). *Metodologi penelitian kualitatif*. Jakarta: Remaja Rosdakarya.
- Murphy, R. (2009), Country-by-Country Reporting – Holding multinational corporations to account wherever they are. *Task Force on Financial Integrity and Economic Development Journal*, 1, 1-30.
- Nurhayati, I. D. (2013). Evaluasi atas perlakuan perpajakan terhadap transaksi *transfer pricing* pada perusahaan multinasional di indonesia. *Jurnal Manajemen dan Akuntansi*, 2(1), 31-47.
- OECD. (2010). *Articles of The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Diakses dari website OECD: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf>.
- OECD. (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. [Adobe Digital Editions version]. Doi: 10.1787/9789264202719.

OECD. (2013). *Addressing base erosion and profit shifting*. [Adobe Digital Editions version]. Doi: 10.1787/9789264192744.

OECD. (2017). *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2017*. [Adobe Digital Editions version]. Doi: 10.1787/tpg-2017.

Oktavia, O., Kristanto, S. B., Subagyo, S., & Kurniawati, H. (2012). Transaksi hubungan istimewa dan pengaruhnya terhadap tarif pajak efektif perusahaan. *Jurnal Akuntansi Krida Wacana*, 12(2), 10-17.

Pardamean, R. (2012). *Perencanaan Pajak dengan Supply Chain Management melalui Transfer Pricing* (Skripsi, Universitas Indonesia). Diakses dari website <http://lib.ui.ac.id/file?file=digital/20295941-S-Ramos%20Pardamean.pdf>.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa. Diakses dari website <http://ortax.org/ortax/?mod=aturan&page=show&id=14855&hlm=>.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-39/PJ/2009 tentang Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya. Diakses dari website <http://www.ortax.org/ortax/?mod=aturan&page=show&id=13860>.

Peraturan Direktur Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa. Diakses dari website <http://ortax.org/ortax/?mod=aturan&page=show&id=14386>.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dan Tata Cara Pengelolaannya. Diakses dari website <https://engine.ddtc.co.id/peraturan-pajak/read/peraturan-menteri-keuangan-213pmk-032016>.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan. Diakses dari website <http://www.ortax.org/ortax/?mod=aturan&page=show&id=14931>.

Permatasari, P. (2004). *Transfer pricing* sebagai salah satu strategi perencanaan pajak bagi perusahaan multinasional. *Bina Ekonomi*, 8(1), 30-45.

Putri, W. A. (2017). Prinsip kewajaran dan dokumen sebagai penangkal kecurangan *transfer pricing* di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 5(2), 47-56.

Rakhmindyarto. (2014). *Base Erosion and Profit Shifting: Aktivitas Ekonomi Global dan Peran OECD*. Diakses dari website Kementerian Keuangan Republik Indonesia: <https://www.kemenkeu.go.id/media/4481/artikel-dan-opini-base-erosion-profit-shifting.pdf>.

Rasch, S., Mank, K., & Tomson, S. (2016). Country-by-Country reporting. *International Transfer Pricing Journal*, 4, 149.

Robillard, R. (2014). BEPS: A transfer pricing documentation survival kit for small and medium-sized business. *Transfer Pricing International Journal*, 15(12), 1-7.

Rossing, C. P. & Pearson, T. (2014). Transfer pricing knowledge management systems. *International Transfer Pricing Journal*, 7, 264-274.

Santoso, I. (2005). Advance pricing agreement dan problematika transfer pricing dari perspektif perpajakan Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 6(2), 123.

Saraswati, M. J. (2014). Evaluasi kewajaran harga dan kesesuaian metode transfer pricing dengan Perdirjen Pajak Nomor Per-32/pj/2011 (Studi Kasus pada PT. Mertex Indonesia). *Jurnal Mahasiswa Perpajakan*, 3(1), 1-9.

Setiawan, H. (2014). *Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara*. Diakses dari website Kementerian Keuangan Republik Indonesia: https://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/2014_kajian_pprf_transfer%20pricing%20dan%20risikonya%20terhadap%20penerimaan%20negara.pdf [show&id=1413](#).

Suandy, E. (2006). *Perencanaan pajak*. Jakarta: Salemba Empat.

Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus *Transfer Pricing*. Diakses dari website <http://ortax.org.ortax/?mod=aturan&page=show&id=15381>.

Tavares, E. M. (2016). *Multinational transfer pricing: a new documentation paradigm* (Disertasi, Catolica Faculdade de Direito Escola Di Porto). Diakses dari website <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/21460/1/Master%20Thesis%20%20Multinational%20transfer%20pricing%20-%20a%20new%20documentation%20paradigm.pdf>.

Tobing, G. C., Darussalam. (2014). Rencana aksi *Base Erosion And Profit Shifting* dan dampaknya terhadap peraturan pajak di Indonesia. *DDTC Working Paper, Intenational Taxation Series No, 0714*, 1-32.

Tucha, T. & Brem, M. (2007). *Documentation of transfer pricing: The nature of arm's length analysis*. Amerika Serikat: Cima Publishing.

Uma, S. & Roger, B. (2003). *Research methods for business: A skill building approach*. Amerika Serikat: Hoboken Publisher.

Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Diakses dari website: <http://www.ortax.org/ortax/?mod=aturan&page=show&id=12761#aturanleft.64>

Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Diakses dari website <http://www.ortax.org/ortax/?mod=aturan&page=show&id=13430>

Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai. Diakses dari website <http://www.ortax.org/ortax/?mod=aturan&page=show&id=139>

Webber, S. (2011). The tax-efficient supply chain: Considerations for multinationals. *Tax Notes International*, 61(2), 149-168.

Yuniasih, N. W., Rasmini, N. K., & Wirakusuma, M. G. (2012). Pengaruh pajak dan tunneling incentive pada keputusan transfer pricing perusahaan manufaktur yang listing di Bursa Efek Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi*, 15, 34-46.

Zain, Muhammad. (2007). *Manajemen perpajakan*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.



LAMPIRAN 1

Wawancara kepada Saudari Angela

1. Apa itu Doc dan seberapa penting?

TP itu mirip seperti audit report. Audit Report mencatat apa yang terjadi di tahun tersebut, kalau di TP kita mencatat hasil yang ada dalam tahun berjalan dan kita juga menganalisis apa yang terjadi. Kita cari pembandingan perusahaan yang sejenis. Secara sederhananya kita cari fungsi perusahaan, aset, dan resiko, kemudian juga transaksi afiliasi yang sebanding.

2. Sebelum PMK ada PER 32 dan PER 43. Apakah lebih terperinci dari yang sebelumnya?

Kalau peraturan sebelumnya lebih menjelaskan mengenai kenapa ini perlu, dengan cara-cara, jadi peraturan ini merupakan translasi dari OECD. PMK 213 lebih ke detail dari BEPS action 13. PMK lebih mendetail masalah dokumentasi itu bagaimana cara penyusunan hingga pelaporannya. Dan itu lebih diperjelas. Kalau yang PER 32 Cuma isinya apa secara general saja.

3. Kalau pasal 18 PER 32 ada 5 hal yang wajib dimuat di TP Doc penerapan prinsip ALP. Apakah di PMK ada penerapan ALP?

Cara penerapannya kurang lebih sama. Contohnya saja metode-metode untuk menerapkan ALP. Basicnya ada di peraturan sebelumnya. Cuma kalo di peraturan yang sekarang ada perbedaan yang sedikit. Misalkan ada kondisi dimana itu bisa berubah, ditambah atau dikurangkan misalkan kalau di peraturan yang lalu kan kita bisa menganalisis transaksi setelah terjadi baru bisa seperti audit report. Sedangkan kalau PMK ini, kita tidak hanya menganalisa yang sudah terjadi na,un juga menganalisa penetapan harga yang terjadi apakah sudah sesuai dengan ALP. contohnya dari penetapan harga sudah arms length atau belum. Dia lebih terbuka saat penetapan harga dengan cara menganalisis kondisi-kondisi atas penetapan harga yang yang mempengaruhi harga di awal tahun. Kalau di peraturan baru, kita tidak hanya menganalisis setelah harga dibentuk melainkan juga sebelum transaksi itu terjadi, termasuk kondisi ekonomi dan kontrak yang ada. PER 32 menjelaskan hanya pas saat transaksi dengan imbalan yang dihasilkan. PMK 213 linkage ke PER 32 dan PER 43.

PER 32 itu santai sih. Todak ada time deadline submissionnya. Kalau yang sekarang sih ada ya. Kalau dulu diminta pas saat audit saja. Kalau sekarang kan DJP minta ada MF, LF, dan CbCR ya. Kemudian TP Doc versi PMK ini juag harus dilampirkan saat pelaporan SPT Badan ke DJP seperti yang ada di lampiran 3A. Kemudian ada summary dll. Logically, dari pekerjaan kami yang satu dan satu bahasa dan waktu sebelum PER 32 tidak diatur bahasanya mau pakai bahasa apa sekarang kerjaan kami jadi 3x lipat. Apasaja kah itu? Kami harus membuat 3 buah

report, transaksi menggunakan bahasa Indonesia, dan harus pakai bahasa Inggris which is klien kami banyak yang MNE.

4. Apa itu 3 tiered approach?

MF adalah seperti kartu keluarga. Jadi benar seperti high level overview. Jadi dia jelaskan parentnya siapa, anak siapa, sekalian cucunya siapa. Yang cucunya data siapa, kan harusnya dari induknya. Jadi MF itu menjelaskan semua data informasi secara grup kita lihat kebutuhan data dari PMK itu minta data apa saja.

5. Apa pendapat Anda mengenai isu intangible dan financing kenapa?

Secara global, MNE pasti bikin strategi bagaimana cara menaikkan laba dan menekan cost atau cost efficiency. Dan dengan cara mengoptimalkan biaya itu dimanage dengan cara menempatkan cost di tempat yang paling efisien. Misalkan ada perusahaan mendirikan divisi buat pengembangan RND di tempat yang paling efisien. Gak perlu lagi dikembangkan di semua yurisdiksi.

Misalkan untuk financing katakanlah pada sebuah anak perusahaan itu sulit untuk mendapatkan pinjaman karena adanya suatu keadaan atau kondisi. Jadilah dia pinjam ke suatu induk. Nanti dari situ dia alihkan pinjaman ke anak. Dari loan ini kadang juga ada interest yang ditentukan sendiri. Nah yang jadi isu adalah kenapa perusahaan anak itu ambil loan dari induk perusahaan dan bukan dari third party. Biaya dari loan ini adalah interest. Kenapa ada keuntungannya? Ini yang harus diungkapkan di dokumentasi. Jadi kita juga harus lihat struktur pinjaman itu dengan rentang kewajaran harganya.

Kenapa independent atau related party? Local file yang sekarang sebenarnya kembali ke PER 32 aja. Jadi kita kembali kepada peraturan yang lama. Formatnya di dokumentasi PMK ini Cuma disempurnakan saja sih.

6. Apa Urgensi CbCR?

CbCR sebenarnya begini, kan setiap negara punya regulasi pajak yang macam-macam ya. Terus kemudian kita gak tau MNE bikin strategi dengan melihat tarif pajak yang ada. Nah dari perbedaan presentasi pengenaan pajak per negara yang berbeda-beda ini jadi salah satu cara MNE untuk melakukan transfer pricing abuse. Transparansinya ditujukan untuk melihat tax planning MNE.

7. Apa pendapat saudara mengenai Jangka waktu?

Jadi kalau misalkan lihat ini, kita harus melihat ketersediaan dokumentasi. Kemudian ada summary yang menyatakan ketersediaan dokumen dengan cara lampiran 3A dan sebagainya, kemudian ada terka-hiir di stated kapan disediakan reportnya. Jadi memang kembali ke 30 April. Tapi kita gak usah submit sebenarnya. Ini yang menjadikan namanya contemporaneous documentation. Jadi kalau diminta yang kita sudah siap. Tapi ya gitu, sama aja setiap tahun harus bikin. Sebisa mungkin kita comply dan bikin tindakan preventif. Jangan sampai represif. Nah itu kalo MF sama LF kan sampai 30 April, which is 4 bulan setelah year end.

Kalo cbcr itu kan 12 bulan, karena mengumouulkan informasi source atas penyusunan cbcr itu lama. Mangkannya dikasih waktu satu tahun. Secara, year end setiap negara itu beda-beda.

8. Kenapa dengan angka-angka threshold?

Pertama, biin TP Doc mahal. Kasihan perusahaannya sih. Sevenenrnya ini secara implisitnya ya angka-angka thresholdnya. dari diskusi kami, sebenrnnya peraturaa ini sudah disounding sejak tahun 2011. Kemudian terkait dengan sasaran pembuat reportnya, alias WP. Yang jadi poin penting, threshold yang telah didiskusikan dengan para WP, kami dan fiskus menjadi perdebatan ketika pada saat itu tidak threshold jelas yang mengatur. Misalkan saja nih, kan threshold masih bias, katakanlah ada transaksi kecil dan itu sudah ditagih oleh fiskus. Bikin TP Doc internally aja mereka juga susah, gak semua orang internal perusahaan paham lho ya. Dan materialitas itu penting sekali. Akhirnya DJP bikin lah itu thresholdnya. nah, semakin besar transaksinya diprit sama thresholdnya.

9. Apa yang saudara ketahui mengenai penalti PMK ini?

Kita kembali ke kewajiban pencatatan. Pasal 28 UU KUP kan ya? Jadi lebih kelao itu tidak tersedia, maka dianggap tidak lengkap. Terus memang kalo nanti ada tax audit, kita lari ke pasal mengenai pemeriksaan pajak.

10. Bagaimana ketergantungan terhadap praktisi?

TP Doc ini demandnya kepada kami sangat gede, dan kami capek sebenarnya hehe. Kalo kita lihat pada jaman dahulu, TP specialist di Indonesia masih angka 100an. Dengan jalannya PMK ini semua negara kayak kebakaran jenggot. Dan akhirnya setiap perusahaan MNE merasa bahwa ada divisi intern yang menangnai TP, tapi karena pemahaman intern masih kurang memadai, ya larinya ke kami. Akhirnya ya ketergantungan deh. Menurut saya, kalo secara MNE banyak afiliasi yang tersebar di seluruh dunia, ya mempertimbangkan untuk bikin sendiri lah internally. Kalo pake eksternal kan udah mahal kena beragam charge juga. ini point of viw of point of view saya.

11. Apakah TP Doc masih diupdate?

Wah pasti perlu update lah. Karena ini kan kita banyak hal yang perlu diupdate tahunan. Finansial statementnya update, LF update, MF tergantung ada FAR analysis baru.

12. Kenapa TP Doc harus menggunakan Bahasa Indonesia?

Saya positif ya, karena praktisi dimudahkan. Konsultan TP di Big 4 rata-rata dari asing dan kita kembali ke pembukuan yang harus mewajibkan dengan menggunakan bahasa indonesia. Prefer ke bahasa indonesia karena ya memudahkan. Tapi ya begitu di sisi lain ini jadi bumernag buat kita karena kita jadi double. Sebelumnya bahasa inggris aja, ini pake bahasa indinesia juga. karena konsumen kita kan rata-rata asing untuk TP Doc nya.

13. Apa pendapat saudara mengenai pertukaran informasi CbCR?

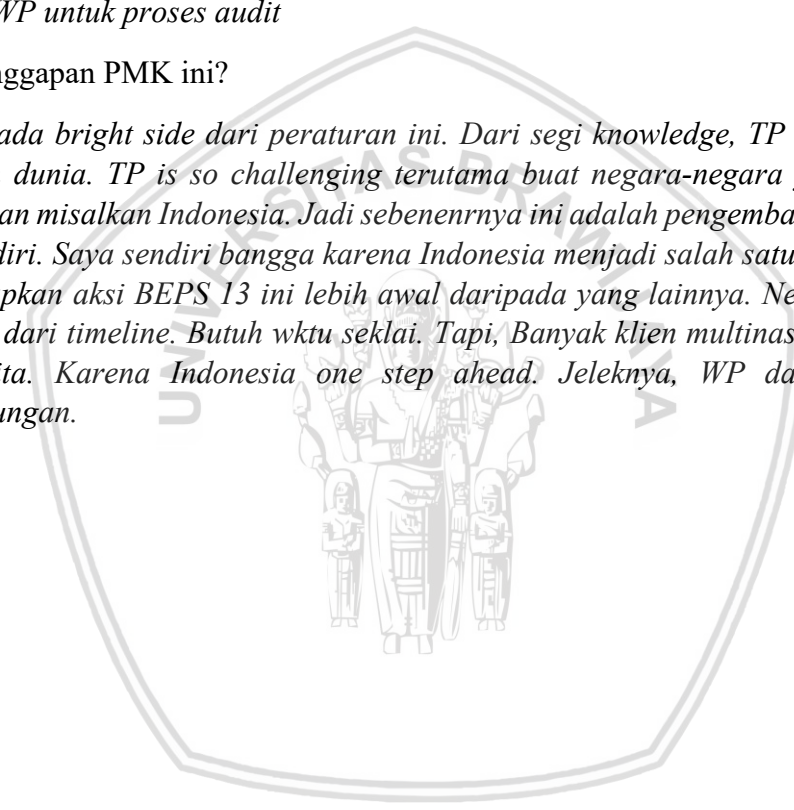
Prosedurnya ada di PER 28. Praktisi tidak boleh minta data secara langsung. Jadi ini hanya antara DP dan tax authority yurisdiksi terkait. Inilah yang bikin dokumen CbCR itu lama didapetnya. Jadi, lebih ke birokratis. Ada namanya notification form yang ada di PER 29/2017 inilah yang jadi mekanisme informasi. Tetep kliennya yang minta dan kita Cuma bantuan aja buat bikin.

14. Apa itu TP Risk assessment dan TP Audit?

Terkait dengan TP Risk itu macam-macam. Secara teoritis lihatnya dari by case transaction dan manajemen resiko. Dam kalo misalkan ketemu resiko, diauditlah itu. TP Doc membantu sekali akhirnya. TP Doc juga sebagai senjata buat temen-temen WP untuk proses audit

15. Tanggapan PMK ini?

Selalu ada bright side dari peraturan ini. Dari segi knowledge, TP meningkat di seluruh dunia. TP is so challenging terutama buat negara-negara yang merasa dirugikan misalkan Indonesia. Jadi sebenarnya ini adalah pengembangan dari TP itu sendiri. Saya sendiri bangga karena Indonesia menjadi salah satu negara yang menerapkan aksi BEPS 13 ini lebih awal daripada yang lainnya. Negatif sidenya adalah dari timeline. Butuh waktu seklai. Tapi, Banyak klien multinasional belajar dari kita. Karena Indonesia one step ahead. Jeleknya, WP dan kami jadi kelimpungan.



LAMPIRAN 2

Wawancara kepada Saudara Bimo

1. Perbedaan mendasar dari peraturan sebelum dan setelah PMK 213 ya mas?

Perbedaan mendasar di PER 43 adalah kita masih menyusun format TP sesuai dengan OECD TP Guidelines 2010. Tapi karena adanya BEPS 13 akhirnya diubah ke PMK 213 itu sendiri. Perbedaan di format dokumentasi jelas dari sisi threshold. Kalau dulu kita pakai 10M per counterpart (satu lawan transaksi). Kalau setelah PMK ini maka gabungan dan memperhatikan pasal 2 ayat 4.

2. Threshold apakah material? Kenapa harus pasang angka sekian?

Sebetulnya threshold di PMK ini lebih besar. PER 43 lebih memperhitungkan resiko contohnya dia Cuma ngetes seandainya ada potensi apakah ada TP Benefit yang diterima. PMK 213 beda. Jiwanya adalah setiap ada transaksi afiliasi harus menerapkan prinsip ALP. Kalau material atau tidaknya kita kembalikan kepada perusahaan yang membuat TP. Lebih tepatnya dari profil bisnis perusahaan.

3. Penerapan ALP harus mencari harga atau laba wajar. Bagaimana menerapkan ALP?

Kalau dahulu kita lihat di PER 43 dan 32 kita menggunakan sistem hierarki. Jadi dari CUP kemudian RPM dan seterusnya. PMK memberikan cara untuk the most appropriate method. Kalau menentukan harga wajar kita harus lihat dulu nature dari transaksi itu bagaimana, apakah komoditas kah, ataukah beban jasa, jadi harus dilihat dulu. Sebelum kita menguji transaksi itu kita harus lihat substansi transaksi itu apa. Kemudian kita melaksanakan FAR Analysis-nya. Kita harus lihat kontribusi pihak terkait itu seperti apa, termasuk juga fungsi-fungsi lainnya. Kalau dari FAR Analysis kan kelihatan dia substansi transaksinya seperti apa, pihaknya siapa saja, lalu kontribusi mereka bagaimana atas transaksi tersebut. Kemudian dari itu kita akan cari metode yang cocok untuk menentukan ALR nya. Kemudian kita cari dari rentangan tersebut ke database, perusahaan mana yang cocok dengan analisis bisnis tertentu atas suatu perusahaan sejenis dan pada rentangan harga atau wajar. Kita bisa pake database....

4. Database itu mahal?

Tergantung paket lengkapnya kalau satu tahun bisa miliaran. Database membantu kita untuk testing. Cuma yang menarik adalah jiwa PMK 213 adalah ambil dari BEPS 13 dan mengarah ke OECD TPG 2017. Kalau PER 43/32 itu harusnya yang diubah ke BEPS 8-11 nah pemikiran yang PMK 213 ini mengubah ke cara. PMK 213 ingin memberikan cara dan format baru untuk mendokumentasikan bagaimana pembentukan harga itu. Ada price setting dan price setting. Sebelum masuk ke ALP kita harus melihat apakah pembentukan harga itu sudah wajar atau belum.

Contohnya saja transaksi management fee. Apakah transaksi ini bisa dilakukan dengan pihak ketiga dan ada substansi ekonominya? kalau ada maka kita bisa tes dengan pembandingan dan tentukan ALP.

BEPS 8-11 intinya adalah pihak ketiga tidak ada, maka itu perlu dipertanyakan. Misalknya apabila kita langsung lari ke price testing, kita melihat sebetulnya apa yang terjadi atas transaksi itu. Bisa jadi tidak ada apa-apa kemudian ada pihak yang menerima imbaan kan ini bisa jadia temuan yang menyangkut transfer pricing. Walaupun secara kontrak dijelaskan, namun apabila ada kenyataannya ini angka ceplokan. Apakah transaksinya reasonable dan chargingnya masuk akal apa tidak?

5. Hubungan antara peraturan sebelumnya dengan PMK ini apa ya mas?

PER 32 dan PER 43 adalah pedoman untuk menyiapkan TP Doc yang formatnya diadaptasi ke PMK 213. Peraturan –peraturan ini sebenarnya merupakan lingkup dari pasal 18 UU KUP dan Pasal 2 ayat 1 UU PPN. Kalau sekarang ini PMK 213 tidak hanya merujuk pada UU PPN tapi ke Pasal 28 UU KUP mengenai pembukuan.

6. Pasal 28? Kalau penalti yang secara teoritis?

Kalo undang-undang bisanya nempel ke peraturan utamanya. Jadi kita lihatke UU KUP yang ada. Sanksi bisa dibaca di UU. Yang menarik adalah sanksi ini dikenakan atsa pihak atau WP yang tidak melakukan pembukuan, dan TP merupakan salah satu pembukuan. Dan ngelink-nya pelanggaran ke pasal 28.

7. Di per 43/32 ada 5 topik besar yang dimasukkan ke dalam dokumentasi. Dari PMK 213 ini rupanya memperkenalkan format baru yakni pendekatan three-tiered approach. Apa pendapat Anda?

Pendekatan ini sebetulnya membuat lebih transparan. Kita diskusikan dulu dengan MF dan LF. Kalau MF kita membicarakan overview grup dan dibikin oleh yang terkait. Tapi memang tidak ada guidancenya sebelumnya. Dan sebelum PMK ini tidak terstandar. PMK ini bagusny memberikan kejelasan standar atas overview itu. Infomasi apa yang perlu ada di dalamnya. Kalo CbCR agak baru. Ini merupakan terobosan baru. Saya masih belum sampai ke situ karena masih seumur jagung.

CbCR tidak bisa bikin. Karena data-data di CbCR harusnya dibikin oleh internal perusahaan dan kita tidak bisa akses. Karena adanya kerahasiaan data. Cuma kalo CbCR agak rumit. Karena contohnya, pajak yang dilaporkan di CbCR itu harus senilai cash yang dibayarkan. Harusnya orang internal perusahaan itu yang menyusun CbCR. Karena kalau kita lihat formatnya kita harus mengetahui berapa beban pajaknya, berapa pajak yang harus dibayar, dan seterusnya. Kecuali kalau Cuma sekedar beban oajak kita bisa melihat di laporan keuangan. Tapi kan format di CbC ini kan sangat detail ya. Dan saya pikir apakah konsultan bisa bikin sedetail itu, plus datanya dari luar negeri juga. Meskipun ada automatic exchange of

information by default menggunakan pertukaran informasi, indonesia yang... konsultan sebenarnya bisa bantu aja sih kalau semisal Cuma ngisi. Karena kan sebenarnya ini lebih kayak format baku dan sifatnya straightforward. Karena juga langsung diisi dari form.

Master file lebih ke format overview. Bentuknya seperti TP Study. Sifatnya deskriptif dan sekedar mengetahui apa-apa saja yang ada pada bisnis tersebut. Itu kan memang informasi kualitatif untuk fiskus untuk memperkirakan risiko atas suatu transfer pricing, jadi kita harus ngomong. Beda kayak MF. Kalo LF kan transaksi yang terjadi di level perusahaan satu saja. Jadi transaksi yang terjadi di tested party atau perusahaan yang duji itu. Jadi transaksinya seperti apa, kemudian kebijakan penetapan harganya bagaimana, dan sebagainya menurut format yang ada di PMK 213 itu. Di sinilah ranah PER 43 dan PER 32 ada.

8. FAR Analysis? Kaitannya tiga itu bagaimana?

FAR ini ingin mengetahui analisa fungsional itu sebenarnya satu scoop mulai dari analisis fungsi hingga analisis kesebandingan. FAR lebih sempit dari analisis fungsional. Kalau FAR hanya lihat komponen Function atas suatu tested parti termasuk fungsi entitas termasuk dalam supply chain management. Asset atas transaksi ini adalah bagaimana dia imploy aset tersebut saat transaksi, apakah ada aset-aset untuk memproduksi barang, aset intangible, dan sebagainya. resiko yang tertempel pada resiko dari fungsi atas aset yang dilakukan. dan Risk atas transaksi itu atau risk that assumed. Contohnya jika dalam suatu transaksi ada fungsi RnD maka diasumsikan ada RnD risk. Kita lihat ke 8-10 "outlining the TP to value creation" dijelaskan mengenai FAR Analysis dan menyoroti resiko yang nitabene merupakan susah dianalisis. Resiko menjadi sesuatu yang digarisbawahi. Sementara kalau analisi fungsional ya kita lebih mendalam lagi. masuk ke dalam analisis ini. Menentukan klasifikasi entitasnya seperti apa, Supply chain management, kemudian karakterisasi entitas seperti apa.

9. TP Risk Assessment itu apa?

Itu kan menilai resiko apa yang akan terjadi saat pemeriksaan pajak. Transaksi apa yang paling beresiko untuk diaudit. di PMK 213 belum ada secara gamblang terkait TP Risk assessment. Lihat saja di thresholdnya untuk resiko atas transaksi yang terjadi. Dan semuanya juga sifatnya relatif. TP Doc sebenarnya memiliki jiwa untuk mempermudah penjelasan saat TP Audit. Jadi TP Doc merupakan tools untuk audit.

10. Tenggat waktu ada kendala?

Alasannya mengapa ada tenggat waktu 4 bulan karena adanya sifat contemporaneous documentation. Ketersediaan dokumen itu seharusnya sudah inherent atau menempel pada saat transaksi itu dilakukan.

11. Apa yang anda ketahui mengenai FAR Analysis dan supply chain?

FAR Analysis saling melinkage. Mereka menggunakan tax-efficient supply chain management. Maksudnya mereka membagi-bagi supply chain mereka berdasarkan dengan fungsi-fungsi tertentu berikut dengan aset yang mereka miliki dan resiko yang tertempel. Hal ini diatur sedemikian rupa agar apa? Supaya di negara dengan tarif pajak rendah entitas yang berdomisili di sana dapat membayar pajak dengan jumlah yang lebih rendah. Tapi itu di kontral. Kenyataannya tidak seperti itu. Biasanya entitas kadang tidak secara benar menerapkan analisis FAR nya. Ini yang mesti dikoreksi. Meskipun disetting dengan cara apa-apa, entitas settingan itu yang akan dirugikan. Supply chain management menjadi perlu sebagai perpanjangan dari FAR Analysis.

12. Langkah efisien bagaimana jika klien menjadi terbuka di kemudian hari?

OECD telah mengatur cara pembentukan value atau value creation. Kalau di Indonesia sebenarnya fiskus menerapkan substance of a form. Dirjen pajak menguji substansi atas transaksi yang timbul. Agar menghindari tackle oleh DJP ya jujur saja apa adanya. Maka harus ada namanya TP Adjustment.

13. Apa yang Anda ketahui mengenai retention of document dari TPG tahun 2017?

Sebenarnya kalau kita mengacu pada data-data yang digunakan untuk membuat TP Doc itu kita harus melihat kembali pada UU KUP yang ada. Kalau setahu saya ada 10 tahun dimana informasi dan data itu harus disimpan. Jadi selama dalam waktu itu jangan di-destroy. Kita kembali ke pasal 28 jadinya.

14. Harga-harga pembandingan selalu bergerak. Dan ini mengakibatkan update TP Doc. Bagaimana menurut Anda?

Kalau setahu saya, TP Doc yang ada di singapura dan australia buat TP Doc tahun ini. Tahun depan mereka tinggal update aja, entah laporan keuangan mereka, atau data-data terkait. Apakah ada perubahan-perubahan kontraktual. Kalau di Indonesia bikin dari nol setiap tahunnya dan benchmarkingnya setahu saya orang fiskus minta diupdate. Beda kalau di Australia atau Singapura mereka hanya meminta data atau dokumen yang menjadi pembaruan, tidak diulang dari awal. Meskipun di Indonesia tidak jelas-jelas diatur ya, kalau dilihat di PER 22 ya tahun ini bisa jadi diperiksa. Jadi kita bikin dari awal dengan data yang tidak terlalu diubah.

15. Apa yang Anda ketahui mengenai interquartil range?

Ini sebenarnya untuk mencari approach sebenarnya begini: apa yang terjadi di pihak ketiga gak mungkin ada yang sama dengan tested transaction. Rentangan data atas populasi transaksi dari Q1, Q2, Q3 dan inia yang disebut sebagai rentangan harga wajar. Apabila ada transaksi yang di luar dari interquartil ini maka harus dilihat lagi apakah ini tidak wajar ataukah ada kejadian tertentu atas transaksi ini. Kalau ada TP Bneefit, ya diajust saja.

16. Peraturan ini harus dibuat menggunakan bahasa Indonesia. Menurut Anda mengapa harus menggunakan bahasa Indonesia?

Karena dulunya pake bahasa Inggris. Merujuk kembali kita pada pembukuan di pasal 28 kan harus bahasa Indonesia tuh, kalau pakai bahasa Inggris karena expertise dan konsultan kita dari asing. Kalau kita lihat di lapangan, di Indonesia itu kebanyakan anak perusahaan. Yang tahu segalanya ada di global atau induknya di luar negeri. Jadinya ya penggunaan bahasa Inggris menjadi dominan.

17. Kritik saran terkait PMK 213?

Kalau sebenarnya three tiered bagus sudah sangat tepat untuk mendukung transparansi dan pembakuan di dunia internasional. Kita turuti saja biar terstandarisasi. Sarannya adalah harus reasonable pemerintah harus melihat keadaan dan kesiapan perusahaan dalam menyiapkan TP sehingga dapat mengakibatkan compliance cost besar dan membuat hal ini mnejadi biaya yang tidak material. Saya menyarankan ada perubahan PER 32 dan 43 karena pendekatannya berbeda. Contohnya saja kalau dulu kebanyakan luar negeri yang bikin, kalau sekarang semuanya aja yang kena syarat PMK 213 harus bikin. Di satu sisi fiskus juga cukup menggampangkan hal ini ya mengingat TP mahal.

Satu hal yang jadi garis bawah buat saya. Coba Anda lihat di PMK ini tidak melihat bagaimana jika induk dan anak sama-sama ada di lokal. Oembading data bakalan susah. Iya kalau luar negeri dan statusnya ada benchmark nya. Kalau tidak kan kasian mereka bisa kena denda. Ini yang belum diatur buat PMK ini. Tau-taunya diantem kromo semua harus bikin. Adjustment dalam negeri belum diatur. Semoga regulator maker membuat kebijakan harus WP-friendly. Dalam prakteknya tidak mungkin tidak bikin degan konsultan pajak, nah masalahnya apa bikin benchmark itu cari data pembandingan gak bayar? Database seperti Thomson Reuters, ORIANA, dll itu mahal dan mesti harus ingat FAR nya dulu. Ini juga costly, lho. ALP adalah mahal. Karena informasi itu mahal. Informasi diari pihak luar itu mahal jadi kalau mau pake pendekatan formulary aprotionmet gak bisa kita kan harus taat G20 dan pertemuan di Moscow. Tidak semua orang mengetahui transfer pricing dan ini membuat naiknya compliance cost.